

Flávio Couto Bernardes

**O ASPECTO PROCEDIMENTAL COMO ELEMENTO DA
NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS NA
FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO**

**Belo Horizonte
2006**

Flávio Couto Bernardes

**O ASPECTO PROCEDIMENTAL COMO ELEMENTO DA
NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS NA
FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO**

Tese apresentada ao Curso de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

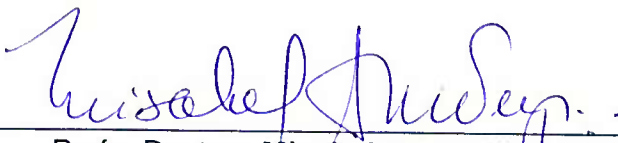
Orientador: Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho.

**Belo Horizonte
Faculdade de Direito da UFMG
2006**

O candidato foi considerado aprovado pela banca examinadora com a média final igual a 9,5 (nove e meio)


Tese intitulada "O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo", de autoria do doutorando Flávio Couto Bernardes, aprovado pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:


Prof. Doutor **Sacha Calmon Navarro Coêlho** (orientador)


Prof. Doutora **Misabel Abreu Machado Derzi**

Prof. Doutor **Werther Botelho Spagnol**


Prof. Doutor **Heleno Taveira Tôres**


Prof. Doutor **Eduardo Maneira**



Belo Horizonte, 25 de setembro de 2006.

A família é o alicerce do ser humano, sendo certo que o alcance das metas propostas e a superação dos obstáculos somente se tornam possíveis com o apoio e o auxílio das pessoas que amamos. Dedico esta pesquisa à minha esposa, que incondicionalmente me estimulou no desenvolvimento do trabalho, suportando as adversidades com a retribuição de seu imenso carinho e confiança; aos meus pais, José Augusto de Lacerda Bernardes e Maria Elzita Couto Bernardes, alicerces da minha caminhada e pelas lições de vida que permanecem a me propiciar; às minhas irmãs, Patrícia Couto Bernardes e Denise Couto Bernardes, cujas presenças sempre foram fonte de renovação da força utilizada nesta caminhada; à minha Tia Maria Auxiliadora Leopoldino Couto, sempre presente na minha formação de vida, pelo apoio incondicional.

Dedico, ainda, ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, que vem orientando-me desde a graduação da Faculdade de Direito da UFMG, passando pela especialização, pelo Mestrado e, agora, na elaboração desta tese de doutoramento, sempre transmitindo seus profícuos conhecimentos. O seu exemplo é motivo de minha admiração e respeito, constituindo verdadeiro norte na minha vida acadêmica. Na oportunidade, quero externar-lhe meus sinceros agradecimentos, pois com a competência que lhe é peculiar, apoiou-me, orientou-me e me indicou o caminho a ser trilhado, sem os quais seria impossível prosseguir nesta árdua, mas gratificante, consecução de meu ideal.

Desejo externar meus agradecimentos a uma série de pessoas que também me auxiliaram nesta jornada, contribuindo de forma decisiva para que as metas buscadas pudessem efetivamente ser alcançadas. Àquelas que não são aqui destacadas, mas que sabem da sua importância no período da minha dedicação acadêmica, desde já agradeço pelo apoio incondicional.

Agradeço à Professora Misabel Abreu Machado Derzi, ao Professor Werther Botelho Spagnol e ao Professor Eduardo Maneira, pelos ensinamentos ministrados na Faculdade de Direito da UFMG e no decorrer da minha vida acadêmica, sempre auxiliando e orientando no desenvolvimento das pesquisas e confiando na capacidade de sua realização, ingredientes que permitiram persistir nos projetos desenvolvidos.

Agradeço, ainda, ao Professor Heleno Taveira Tôres, da Universidade de São Paulo, que desde à época da apresentação dos meus primeiros trabalhos acadêmicos nos Congressos do Instituto Geraldo Ataliba, estimula-me a dar continuidade na minha jornada acadêmica, com extrema dedicação e confiança.

Agradeço à família que me acolheu há mais de quinze anos, quando iniciei meu namoro com minha esposa. Ao Cel. Hélcio, à Anna Lúcia, ao Gustavo Alexandre e à tia Glória, pela compreensão nas diversas vezes que abdiquei da agradável convivência familiar para me recolher nos estudos, e pelo incentivo imprescindível aos que querem atingir seus objetivos. Ao meu cunhado, Enderson, pelo exemplo de dedicação e equilíbrio.

Aos amigos da PUC, que me auxiliaram, cobraram, incentivaram e me propiciaram todos os mecanismos necessários à conclusão desta pesquisa, o meu muito obrigado.

Aos amigos, agradecendo-os nas pessoas do Bruno Resende Rabello, do Daniel Meimberg Schimidt e do Frederico Torres de Souza, pelo incentivo e presença em todos os momentos.

Aos amigos do escritório, que agradeço nas pessoas do Rodolpho Barreto Sampaio Júnior e Thiago Penido Martins, pelo importante suporte durante para a conclusão deste trabalho.

“Num horizonte infinito de possibilidades abertas ao pensamento, cada um deve escolher o seu próprio itinerário. Apenas uma via e nada mais. Por isso há poetas, prosadores, filósofos e cientistas e são eles necessários. A ousadia intelectual é uma virtude que nada tem a ver com a modéstia do estudioso, entretanto, quanto mais ousada a teoria, maior a possibilidade de insinuação do erro. Mas em contrapartida, maior será o progresso científico se esse erro for rapidamente identificado.” (José Souto Maior Borges)

RESUMO

A Introdução tem por finalidade esclarecer a sistemática adotada na elaboração do trabalho, delimitando seus objetivos e informando sua metodologia. Trata-se de visão global do tema, obedecendo regras previamente estabelecidas, demonstrando a existência da originalidade do estudo através da propositura de nova classificação dos aspectos ou critérios da norma jurídica tributária à partir do desenvolvimento do procedimento tributário administrativo e suas repercussões na formação válida do título executivo.

O Capítulo I é a essência da tese, procurando demonstrar que o procedimento tributário administrativo, oriundo da obrigação tributária, decorre logicamente da incidência da respectiva norma jurídica tributária, constituindo num de seus elementos, sob pena de não se validar a exigência do crédito tributário e, conseqüentemente, a formação do título executivo. Partindo-se da teoria geral da norma jurídica, com a delimitação do marco teórico adotado, qual seja, a norma hipotética no positivismo Kelseniano, desenvolve-se a formação da relação jurídica na estrutura da norma jurídica tributária. Apresenta-se novo critério ou aspecto da norma tributária, presente no conseqüente normativo: o aspecto procedimental. Desenvolve-se, também, breve digressão sobre os demais critérios, conferindo especial enfoque ao aspecto subjetivo concernente à classificação da sujeição passiva tributária.

No Capítulo denominado "Procedimento tributário administrativo" desenvolve-se os conceitos de processo e procedimento, para diferenciar a natureza jurídica de cada um, permitindo a análise do procedimento administrativo decorrente da atividade tributária e integrante da norma jurídica. Os princípios são as regras direcionadoras do trâmite dos procedimentos administrativos e judiciais, sendo essencial sua abordagem para a compreensão deste instituto jurídico e a demonstração de que, somente através deste elemento procedimental da norma tributária, são resguardados os interesses dos sujeitos passivos da obrigação. Em seguida, caracteriza-se os aspectos principais de cada etapa deste procedimento, englobando desde o ato administrativo que motivou sua instauração até a decisão definitiva a ser proferida pelo órgão competente para o julgamento da matéria objeto da lide. Destaca-se o exercício da ampla defesa dos sujeitos passivos da obrigação tributária, através da impugnação (defesa), ou da interposição das reclamações ou recursos administrativos, bem como o lúdimo direito à realização de uma fase probatória.

No terceiro Capítulo estabelecem-se as etapas finais para a formação do título executivo fiscal, no âmbito do procedimento tributário administrativo, constituído de vários requisitos de validade, normalmente não atendidos pelo Poder Público. Trata-se de documento de conteúdo econômico, emitido pelo órgão competente, que deve observar regras específicas, evitando-se lesar os administrados. O procedimento tributário administrativo, como pressuposto indispensável à aplicação da norma tributária, é fator primordial à garantia dos contribuintes. Ademais, deve-se analisar algumas características relevantes das principais medidas judiciais que permitem discutir a relação jurídica tributária e o título executivo dela.

A conclusão é uma síntese do trabalho, ressaltando os principais aspectos do

tema, e expondo, de modo conciso, as idéias fundamentais constatadas com o desenvolvimento da pesquisa proposta. A fundamentação da tese desenvolve-se através da nova classificação que se apresenta da norma jurídica tributária e o que denominaria de micro-teses, isto é, as novas proposições e interpretações dos temas ligados à formação do título executivo, com enfoque na tese apresentada.

ABSTRACT

The purpose of the introduction is to explain the system used to prepare the work, to explain the objectives and to inform the methodology. This is an overview of the subject, obeying previously established rules, demonstrating the existence of the originality of the study by proposing a new classification of the aspects or criteria of the tax rule based on the development of the administrative tax proceeding and its effects on the valid formation of the executive instrument.

Chapter One is the essence of the thesis. It demonstrates that the administrative tax proceeding, arising from the tax liability, is a logical consequence of the application of the respective tax rule, and is one of its elements, under penalty of invalidating the tax liability and, in consequence, the formation of the executive instrument. Based on the general theory of the legal rule, and explaining the theoretical background that was adopted, namely the hypothetical rule according to the positivism of Hans Kelsen, the study developed the formation of the legal relationship in the structure of the tax rule. It presents a new criterion or aspect of the tax rule, found in the normative consequent: the procedural aspect. There is also a brief digression about the other criteria, with an emphasis on the subjective aspect of the classification of taxpayers.

The Chapter called "Administrative Tax Proceeding" develops the concepts of procedure and proceeding, to differentiate the legal nature of each, thus permitting the analysis of the administrative proceeding arising from the tax activity and belonging to the legal rule. Principles are the guidelines of the prosecution of administrative and judicial proceedings. It is essential to understand them in order to understand this legal doctrine and to show that, only by means of this procedural element of the tax rule, it is possible to protect the interests of taxpayers. Then, the principal aspects of each stage of this proceeding are characterized, from the administrative act that justified the institution of the proceeding to the final decision to be entered by the authority with jurisdiction to pass judgment upon the subject matter of the dispute. Emphasis is laid on the full defense of taxpayers, by means of an objection (defense), or by filing complaints or administrative appeals, and the legitimate right to have an evidentiary stage.

Chapter Three establishes the final stages for the formation of the tax executive instrument, in the scope of the administrative tax proceeding, which has many requisites of validity, usually not fulfilled by the Government. This document has economic contents, it is issued by the competent authority, which must respect specific rules and must avoid harming the taxpayers. The administrative tax proceeding, as an indispensable presupposition for the application of the tax rule, is a primary guarantee for taxpayers. Additionally, some relevant characteristics of the principal judicial remedies that permit discussing the tax relationship and the respective executive instrument must be analyzed.

The conclusion is a summary of the work. It stresses the principal aspects of the subject and explains, in a few words, the fundamental ideas verified during the research. The support of the thesis is developed by means of a new classification of the tax rule, which could be called micro-theses, that is, the new propositions and interpretations of the subjects related to the formation of the executive instrument, with an emphasis on the thesis that was presented.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

DJU - Diário de Justiça da União

Min. - Ministro

Rel. - Relator

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

T - Turma

TIAF - Termo de Início de Ação Fiscal

TJMG - Tribunal de Justiça de Minas Gerais

TRF - Tribunal Regional Federal

UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 Breves considerações – objetivo geral da pesquisa	15
2 A originalidade da tese	16
3 A tese proposta – objetivo específico	18
CAPÍTULO I – ASPECTO PROCEDIMENTAL DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	26
1 Teoria geral das normas jurídicas	26
1.1 Norma jurídica de conduta	43
1.2 Norma jurídica sancionante	46
1.3 Normas jurídicas primárias e secundárias	50
1.4 Norma jurídica processual	59
2 Relação jurídica normativa como individualização do conseqüente da norma	76
3 Norma jurídica tributária	93
4 Aspectos da norma jurídica tributária	100
4.1 Aspecto material	105
4.2 Aspecto temporal	109
4.3 Aspecto espacial	113
4.4 Aspecto pessoal	114
4.5 Aspecto quantitativo	117
4.6 Aspecto subjetivo	119
4.6.1 Sujeito ativo	119
4.6.2 Sujeito passivo	121
4.6.2.1 Responsabilidade	123
4.6.2.2 Responsabilidade tributária	129
4.6.2.3 Classificação da responsabilidade tributária	133
4.6.2.4 Responsabilidade tributária por transferência	135
4.6.2.4.1 Sucessão imobiliária	136
4.6.2.4.2 Sucessão mobiliária e <i>causa mortis</i>	137
4.6.2.4.3 Sucessão empresarial	138
4.6.2.4.4 Responsabilidade tributária pessoal	140
4.6.2.5 Responsabilidade por substituição tributária	142
5 Norma jurídica tributária acessória	146
6 Norma jurídica tributária de sanção	150
7 Aspecto procedimental da norma jurídica tributária	153
8 Aspecto procedimental e a norma geral de direito tributário na Constituição Federal de 1988.....	161
CAPÍTULO II – PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO: APLICAÇÃO DO ASPECTO PROCEDIMENTAL DA NORMA JURÍDICA	179
1 Processo e Procedimento	179
2 Princípios informadores do procedimento administrativo	189
2.1 Princípio do devido procedimento legal	195

2.2	Princípio da legalidade	200
2.3	Princípio da ampla defesa e do contraditório	205
2.4	Princípio da igualdade e da imparcialidade do órgão estatal	214
2.5	Princípio da publicidade	222
2.6	Princípios informadores do procedimento: considerações finais	227
3	Origem do processo tributário administrativo para formação do título executivo .	233
3.1	Procedimento administrativo de fiscalização	236
4	Ato administrativo de lançamento	244
4.1	Lançamento de ofício	249
4.2	Lançamento por declaração	255
4.3	Lançamento por homologação	257
5	Revisão do ato de lançamento	268
5.1	Lançamento do crédito tributário não contencioso	269
5.2	Alteração da interpretação jurídica pela administração pública	273
5.3	Formas de revisão do ato de lançamento	275
6	Procedimento do ato de lançamento e a regra geral antielisiva	279
7	Defesa administrativa	282
8	Fase probatória	285
8.1	Princípios retores da fase probatória do procedimento administrativo tributário	291
8.1.1	Princípio da verdade material	292
8.1.2	Princípio da oficialidade	298
8.1.3	Princípio da inviolabilidade da intimidade das pessoas: sigilo fiscal e bancário	301
8.2	Ônus da prova no procedimento administrativo tributário	311
8.3	Prova ilícita	316
9	Decisão administrativa	320
10	Recurso administrativo	322
10.1	Dupla instância administrativa como direito constitucional	324
11	Reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade na esfera administrativa	328
12	A avocatória e a revogação de decisão do órgão julgador colegiado	330
13	Considerações finais	335

CAPÍTULO III – FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO E SUAS REPERCUSSÕES NAS NORMAS PROCESSUAIS

1	O procedimento tributário administrativo e a formação do título executivo	337
2	Inscrição do crédito tributário em dívida ativa	341
2.1	Requisitos	343
2.2	Crédito tributário não contencioso	350
2.3	Inscrição no cadastro de inadimplentes	353
2.4	Protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa	357
3	Procedimento administrativo e o processo judicial	361
3.1	Esgotamento do procedimento tributário administrativo	364
3.2	Nulidades	367
4	Suspensão da exigibilidade do crédito tributário no aspecto procedimental	378
4.1	Depósito integral do crédito tributário	375

4.2	Recurso administrativo.....	379
4.3	Liminares e tutela antecipada	382
4.4	Considerações finais	395
5	Execução fiscal	397
6	Ação anulatória de decisão administrativa, favorável ao sujeito passivo, proposta pela Fazenda Pública.....	406
7	Mandado de segurança em matéria tributária	408
8	Ação ordinária	422
9	Ação penal	424
10	Ação anulatória e relativização da coisa julgada	425
11	Considerações finais	429
CONCLUSÃO		430
BIBLIOGRAFIA		448

INTRODUÇÃO

1 BREVES CONSIDERAÇÕES – OBJETIVO GERAL DA PESQUISA

O presente estudo foi desenvolvido com o intuito de que fosse submetido à análise da banca examinadora designada pela UFMG, visando à obtenção do título de doutor em Direito Tributário. Sendo assim, necessário destacar a originalidade do trabalho proposto, identificando seus aspectos inovadores, tendo em vista que imprescindível para o fim almejado.

Essa breve incursão no desenvolvimento metodológico apresentado, faz-se imprescindível em razão dos diversos estudos já realizados sobre a norma jurídica tributária, sobre o procedimento tributário administrativo e sobre a formação do título executivo, temas que compõem a essência desta tese. Propõe-se nova estruturação para a norma jurídica, especialmente a de natureza tributária, lastreada no argumento de que é necessário o elemento procedimental no desenvolvimento da relação jurídica tributária, com suas repercussões no surgimento da Certidão da Dívida Ativa.

Poder-se-ia questionar, justamente em função das diversas obras existentes sobre o tema, se há, de fato, a originalidade pertinente à elaboração da tese. A indagação, na verdade, seria exatamente quanto à obrigatoriedade de que a matéria tratada representasse algo novo na Ciência do Direito, temário ainda não abordado pela comunidade acadêmica.

A resposta para esse questionamento inicial deve ser buscada na metodologia utilizada na elaboração dos trabalhos científicos, que define os

elementos caracterizadores da originalidade da tese, ou seja, quando haverá inovação da matéria abordada no seio acadêmico.

2 A ORIGINALIDADE DA TESE

Quando se fala em “descoberta”, em especial no campo humanista, não cogitamos de invenções revolucionárias como a descoberta da fissão do átomo, a teoria da relatividade ou uma vacina contra o câncer: podem ser descobertas mais modestas, considerando-se resultado “científico” até mesmo uma maneira nova de ler e entender um texto clássico, a identificação de um manuscrito que lança nova luz sobre a biografia de um autor, uma reorganização e releitura de estudos precedentes que conduzem à maturação e sistematização das idéias que se encontravam dispersas em outros textos. Em qualquer caso, o estudioso deve produzir um trabalho que, teoricamente, os outros estudiosos do ramo não deveriam ignorar, porquanto diz algo de novo sobre o assunto (cf. 2.6.1).¹

O requisito essencial da tese está justamente em sua originalidade, na elaboração de estudo inovador. Logo, importante identificar quais são os pressupostos que devem ser considerados e se a proposição apresentada possui esta característica. A etimologia do termo “originalidade”, segundo Salomon,² está vinculada à volta à origem, isto é, às fontes ou aos princípios que nortearam a formação de determinado instituto jurídico. Não se coloca como pressuposto, portanto, que o trabalho desenvolvido apresente tema novo ou singular, no sentido de que não há qualquer obra anterior dedicada à matéria.

O ineditismo do trabalho não está atrelado ao tema proposto, mas à busca de sua essência, com o objetivo de apresentar nova forma de colocação de seu conteúdo, quer em sua explanação, quer em sua classificação sistemática. A partir da identificação do problema, o pesquisador deve promover a prática

¹ ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. Trad. Gilson César Cardoso de Souza. 19. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004.

² SALOMON, D. V. *Como fazer uma monografia: elementos de metodologia do trabalho científico*. 2. ed. Belo Horizonte: Interlivros de Minas Gerais, 1972, p. 206-213.

investigativa mais adequada para, ao final, sugerir mecanismos para o aprimoramento ou para a melhor compreensão do instituto jurídico tratado.

As novas descobertas são resultados próprios das ciências classificadas como naturais, obtidas através dos experimentos. Não é o caso da Ciência Jurídica, que não trabalha sob esta perspectiva de investigação, mas a partir de fatos sociais, de normas jurídicas, de teorias desenvolvidas e da jurisprudência. Nesse contexto, os trabalhos científicos devem sistematizar as opiniões existentes sobre o objeto de estudo, como se verifica na dissertação e na monografia, ou apresentar nova contribuição para o estudo do instituto jurídico. Nesse sentido, a opinião de Nelson Sucupira, membro da Câmara de Ensino Superior (integrante, à época, do Conselho Federal de Educação), a respeito da pós-graduação:

9) Do candidato ao mestrado exige-se dissertação, sobre a qual será examinado, em que revele domínio do tema escolhido e capacidade de sistematização; para o grau de doutor requer-se defesa de tese que represente trabalho de pesquisa importando em real contribuição para o conhecimento do tema.³

Verifica-se, assim, que o objeto de estudo não precisa ser inédito, mas seu resultado deve propiciar nova contribuição ao meio acadêmico, em razão da abordagem do tema. A proposição é dar interpretação diversa a determinada matéria, quer através de nova metodologia, quer pelo resgate das origens históricas do tema, desde que não se limite a reproduzir e sistematizar idéias já existentes. Nas palavras do professor Marcelo Campos Galuppo, “todo novo enfoque lançado sobre um velho tema, toda interpretação ou reconstrução pessoal, seja de teorias, posições de autores, jurisprudências e leis, todo empenho prático de aplicar teorias e de desenvolver processos e técnicas até então não aplicados, devem ser

³ SUCUPIRA, Nelson. Parecer “Nelson Sucupira” n. 977. *Infocapes*, Brasília, v. 7, n. 4, 1999, p. 14.

encarados como inovadores.”⁴

No tópico seguinte, procura-se demonstrar que a abordagem dos temas referidos no preâmbulo desta introdução não constitui mera reprodução de pensamentos explanados pelos diversos estudiosos da matéria. Pretende, por outro lado, ser efetiva contribuição à comunidade acadêmica, no sentido de rever o teor das normas jurídicas tributárias, face ao procedimento tributário administrativo, evidenciando a visualização da estrutura de sua incidência na formação válida do título executivo.

3 A TESE PROPOSTA – OBJETIVO ESPECÍFICO

Fazer metodologia, consoante a lição de Carnelutti, é debruçar-se o cientista sobre sua própria ciência, numa tentativa de captar o relacionamento lógico de suas categorias fundamentais e, logo em seguida, aplicá-lo no desenvolvimento de seus estudos.⁵

O tema do procedimento administrativo está intimamente vinculado à noção do Estado Democrático de Direito, pois seu conceito e utilização vêm se intensificando com o incremento das atividades estatais. A passagem do denominado “Estado Liberal” para o período intervencionista, e a atual demanda pelas questões sociais, repercutem diretamente nas atribuições a serem realizadas pelo Poder Público.

A busca pelo aperfeiçoamento de uma sociedade democrática e por um governo regido pelos ideais republicanos, cumpridor de seus deveres e defensor da estrita legalidade, incrementam a diversidade dos atos normativos e, sobretudo,

⁴ GALUPPO, Marcelo Campos. *Da idéia à defesa: monografias e teses jurídicas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 25.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 21.

administrativos.

Esse contexto histórico vem gerando significativas mudanças nas regras normativas que visam disciplinar os fatos sociais, propiciando a consecução dos objetivos do Estado. Essa interferência estatal nas questões cotidianas, no entanto, possui várias limitações, consagradas pelo legislador.

Um dos ramos jurídicos que mais diretamente sofre a influência dessa interferência é o Direito Tributário, em virtude da formação da relação jurídica direta entre Estado e administrado, que tem por objeto o cumprimento de prestação pecuniária consistente na subtração de parcela do patrimônio dos contribuintes.

Com certeza, esta é uma das searas mais delicadas no relacionamento entre os entes federados e os particulares, pois a necessidade da obtenção de recursos financeiros é inerente à sobrevivência de ambas as partes contidas na relação jurídica.

Particularmente, o Estado brasileiro vive um processo contínuo de aumento do déficit público e do endividamento externo, à medida que seus gastos superam as receitas arrecadadas por ele próprio⁶. O anormal tornou-se regra geral, excetuando-se poucos entes federados, que já se ajustaram à lei de responsabilidade fiscal.

Na verdade, a análise desse problema não é o cerne do trabalho que se pretende desenvolver, mas representa um dos motivos que repercutem no tema principal, qual seja, a formação do título executivo fiscal através dos procedimentos tributários administrativos, como decorrência lógica da realização da regra matriz de incidência da norma jurídica tributária. A constante necessidade de recursos pela

⁶ Poder-se-ia argumentar que o superávit primário alcançado pelo país e exigido pelo Fundo Monetário Internacional, aliado à Lei de Responsabilidade Fiscal, não condiz com essa afirmativa. Tem-se, no entanto, que estes institutos não consagram a amortização e pagamento de juros da dívida externa brasileira, que gera o déficit ora mencionado.

administração pública implica no conseqüente aumento da arrecadação, bem como das receitas que ingressam nos cofres públicos, influenciando diretamente no Direito Tributário, por se tratar da principal e mais eficaz fonte de recursos do Estado.

A relação jurídica que surge no conseqüente da norma jurídica, em virtude da concretização de sua hipótese, pelo nexu deôntico que as vincula, somente se tornará válida pelo desenrolar do procedimento tributário administrativo, que identificará os elementos necessários à prática do ato de lançamento. Vislumbra-se, assim, a existência do imprescindível aspecto procedimental na norma jurídica tributária, permitindo a estabilidade da relação jurídica que se instaura e a regular formação do título executivo.

O Estado, com voracidade, autoriza o permanente e ininterrupto acréscimo das receitas tributárias, levando o setor público a intensificar a fiscalização dos sujeitos passivos. O rigor da fiscalização seria louvável, se porventura existisse legislação adequada concernente à matéria, sem os inúmeros abusos cometidos pelos agentes administrativos.

A arrecadação e a fiscalização dos tributos são inerentes ao Direito Tributário, sendo que sua definição jurídica-positiva está expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que prevê a cobrança de prestação pecuniária compulsória mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada. Todavia, o conceito de tributo é lógico-jurídico, positivado no texto constitucional, o qual consagra sua aplicação como norma fundamental do ordenamento jurídico pátrio. Nesse aspecto, torna-se essencial enfatizar a integração dos atos administrativos, regidos pelo princípio da legalidade, na aplicação da norma jurídica tributária.

É justamente esse conjunto de procedimentos realizados pela Administração Pública, desencadeado pela realização da hipótese normativa, que

forma o procedimento tributário administrativo, objetivando atingir diferentes finalidades, de acordo com suas formulações e pedidos. O exercício da função fiscalizadora, ao averiguar o cumprimento das normas vigentes, é dever precípua do Poder Público, assim como o recolhimento do crédito tributário, nos dizeres do professor José Casalta Nabais, está entre os “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.”⁷

Contrapondo-se ao dever estatal da atividade fiscalizadora, encontra-se o direito dos administrados, no sentido de que os atos praticados pelos servidores públicos estão vinculados às prescrições normativas que regulamentam o procedimento tributário administrativo. São atos administrativos que compõem os procedimentos imprescindíveis à tomada de decisão por parte da Administração Pública, e, principalmente, resguardam os interesses dos cidadãos.

O conjunto de atos administrativos ensejadores do procedimento tributário administrativo, tornou-se um “meio apto a controlar o “iter” de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a Sociedade.”⁸

Por conseguinte, o procedimento tributário administrativo de fiscalização acarreta uma ingerência da Administração Pública na liberdade e na propriedade dos cidadãos. Sendo assim, por força dos princípios constitucionais orientadores das regras normativas aplicáveis, os atos devem observar rigorosamente as prescrições legais, bem como adotar uma seqüência previamente designada pela legislação vigente.

⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 64.

⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 311.

O procedimento inicia-se com a lavratura do termo de fiscalização e se encerra com a extinção da relação jurídica. Caso permaneça o entendimento por parte do Poder Público de que a obrigação devida não foi adequadamente cumprida, o valor do crédito tributário apurado será inscrito em dívida ativa, com a respectiva emissão da denominada “Certidão da Dívida Ativa – CDA”, formalizando-se o título executivo fiscal.

Embora, num primeiro momento, pareça extremamente simples a sua sistemática, a aplicação prática dessa construção teórica não tem se mostrado em conformidade com os princípios retores do procedimento tributário administrativo, nem mesmo com a essência de seu conceito. A ausência de normas gerais de direito tributário, a edição de leis que não asseguram o direito dos contribuintes, a regulamentação da matéria por decretos e a incipiente democracia brasileira são, indubitavelmente, alguns dos motivos que permitem a restrição do conceito, interpretação e aplicação das normas jurídicas no que concerne ao seu aspecto procedimental.

É imprescindível o trâmite regular dos procedimentos tributários administrativos, já que essencial para assegurar o direito de defesa, o contraditório, o devido processo legal e outras garantias outorgadas aos contribuintes, na medida em que presentes no conseqüente da norma jurídica tributária. A aplicação dessas garantias tem que ser exigida de forma enfática, pois se trata da única defesa dos administrados perante o Poder Público até a formação do título executivo que depende essencialmente do credor, numa demonstração inequívoca da importância do procedimento na aplicação da norma jurídica.

A formação correta e a seriedade na condução do procedimento tributário administrativo são requisitos de validade na formação do título executivo, uma vez

que sua emissão depende exclusivamente da manifestação de vontade de uma das partes, diferenciando-os dos títulos oriundos do direito privado. O ato de lançamento do tributo é realizado pela Administração Pública, por seu órgão competente, assim como a decisão a ser proferida no curso do referido procedimento, o que ensejará a emissão da CDA, com todas as conseqüências negativas advindas desse procedimento.

Ocorre, contudo, que alguns procedimentos administrativos previstos durante a formação do título executivo não vêm sendo cumpridos pela Administração Pública, ou sua aplicação tem sido restringida pelo legislador, de forma arbitrária e ilícita. Dentre esses procedimentos, destacam-se: a) a não observância da fase probatória, ainda quando expressamente requerida pelo contribuinte; b) o lançamento de ofício realizado com base em presunções; c) a eliminação do acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa, quando existente o órgão; d) o depósito parcial ou integral como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo; e) o protesto do título executivo fiscal; f) a medida cautelar fiscal; entre outras.

No que tange ao procedimento tributário administrativo, o que se constata é o não cumprimento de regras elementares pela Administração Pública, numa absoluta inversão de valores. Esquece-se de sua finalidade existencial, atuando de maneira arbitrária e em detrimento dos próprios administrados, sua razão de existir. Como certas medidas adotadas em diversos casos, seja por expressa previsão legislativa, seja por interpretação errônea dos entes públicos, verifica-se que os sujeitos passivos das diversas obrigações tributárias “presumem-se sonegadores”, até provarem o contrário. E o Poder Judiciário, em muitas ocasiões, respalda esses lamentáveis fatos.

O que se observa, hodiernamente, é que o Poder Público, muitas vezes, age embasado em presunções ou meros indícios para efetuar lançamentos abusivos contra os contribuintes. Por sua vez, os administrados passam a ser considerados “culpados” (devedores) e, “se quiserem”, devem apresentar defesa, acompanhada das respectivas provas, visando elidir sua inscrição no rol dos inadimplentes. As dificuldades impostas são cada vez mais autoritárias, chegando quase a inviabilizar o funcionamento das empresas. Ademais, aniquilam ponto fundamental da relação jurídica tributária, repita-se, presente em seu conseqüente normativo, que são justamente as garantias procedimentais inerentes à formação do título executivo.

Por outro lado, não se pode omitir o reverso da questão, isto é, os atos ilícitos praticados pelos contribuintes. Tais atos existem e são constatados diariamente pelas fiscalizações. Todavia, esta situação é uma exceção, e não a regra geral, como tem sido tratada pelas distintas esferas governamentais. O fato descrito é nítido nos planejamentos tributários, nos quais os contribuintes reduzem licitamente os encargos fiscais. Não concordando, o Poder Público pretendeu introduzir no direito pátrio a chamada “norma geral antielisiva”, já criada em outros países, que visa a impedir a realização de qualquer planejamento, de acordo com interpretação arbitrária da Administração Pública, violando mais uma vez as garantias fundamentais consagradas ao cidadão no texto constitucional.

A enumeração desta série de problemas atinentes ao procedimento tributário administrativo, como corolário da aplicação da norma jurídica tributária, demonstra a relevância e atualidade do tema, realçando a necessidade de se reverem os conceitos e critérios que vêm sendo adotados equivocadamente em sua aplicação, sobretudo pelo Poder Público. Sua integração à norma jurídica tributária, permitindo o regular desenvolvimento da relação jurídica que se instaura com a

realização da regra matriz de incidência, deve estar em consonância com os princípios previstos na Constituição Federal de 1988.

Por fim, imprescindível a análise dos reflexos do aspecto procedimental não só na formação válida do título executivo, mas também no desenvolvimento da relação jurídica processual. Nesse caso, pretende-se apresentar as principais ingerências no trâmite daquelas medidas judiciais mais relevantes.

O estudo que se pretende desenvolver tem por intuito apresentar uma dinâmica do procedimento tributário administrativo como critério da norma jurídica, objetivando a válida formação do título executivo fiscal, de conformidade com as garantias constitucionais dos contribuintes e, principalmente, com o Estado Democrático consagrado pelo constituinte brasileiro.

CAPÍTULO I

O ASPECTO PROCEDIMENTAL DA NORMA JURÍDICA

TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE DA RELAÇÃO

JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1 TEORIA GERAL DAS NORMAS JURÍDICAS

O ponto de vista acolhido neste curso para o estudo do direito é o ponto de vista normativo. Com isto, entendo que o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta. Começamos então por uma afirmação geral do gênero: a experiência jurídica é uma experiência normativa.⁹

As normas jurídicas têm sido objeto de várias obras e estudos de diversos juristas nacionais e estrangeiros de escol. Surgiram várias teorias para conceituá-las e para explicar a sistematização da Ciência Jurídica. Dentre as diversas teorias, a que impulsionou a evolução dos estudos, indubitavelmente, foi a do Professor Hans Kelsen, que elaborou sua famosa "Teoria Pura do Direito". À partir desta incomensurável e polêmica contribuição, apareceram inúmeros textos e livros analisando o tema e o pensamento do autor, culminando com a publicação de sua obra póstuma, intitulada "Teoria Geral das Normas", que consolidou seu posicionamento sobre a matéria.¹⁰

⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 23.

¹⁰ Refere-se, de início, à obra do professor Hans Kelsen por ser adotada como o marco teórico do estudo da estrutura da norma jurídica tributária (normas de conduta e sancionantes), na sua concepção hipotética. Não constituindo objeto do presente trabalho a sistematização das diversas teorias que conceituam a norma jurídica, nem se pretende, obviamente, desprezar a importância de toda a evolução do estudo do Direito desde os justnaturalistas, passando pela Escola Histórica do Direito, Escola do Realismo Jurídico, da Teoria Imperativista dos juízos categóricos e outras. Àqueles que se interessem em aprofundar o estudo da matéria, remete-se à

Para a análise proposta neste trabalho, imprescindível o estudo do conceito e da estrutura da norma jurídica, sobretudo no âmbito do Direito Tributário. O fato de que a autonomização deste ramo do conhecimento jurídico, com sua libertação da promiscuidade metodológica até então dominante no exame do fenômeno da tributação (com a conjugação de preceitos e conceitos da ciência das finanças, da economia, do direito financeiro, entre outros) ocorreu, justamente, a partir do estudo da estrutura lógico-formal da norma tributária, com a identificação de seus dois núcleos fundamentais e a tentativa de descrição de seus elementos típicos. No entanto, antes de se adentrar na discussão relativa à estrutura da norma jurídica tributária, é essencial estabelecer alguns parâmetros do estudo da norma jurídica no plano meramente formal, definindo os elementos que caracterizam seu conceito, de acordo com o marco teórico adotado.

O termo *norma* tem sua origem no latim, significando mandamento ou ordem. É formada por expressão lingüística consistente num imperativo,¹¹ originado da vontade humana dirigida a essa finalidade específica ou do próprio costume, como conduta reiteradamente praticada por uma coletividade. Sua principal função é a prescrição de determinada forma de agir imposta às pessoas, consistente na proposição prescritiva do dever-ser, isto é, na regra que se pretende ver cumprida. Este ordenamento passa a ser, obrigatoriamente, observado no momento em que a norma jurídica torna-se válida e vigente, independentemente do conteúdo e do aspecto valorativo, especialmente no que tange ao critério de *justiça*.

leitura das obras de Norberto Bobbio, Hans Kelsen, Herbert A. Hart, Carlos Cossio, Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Tércio Ferraz Sampaio Júnior, Arnaldo Vasconcelos, dentre outras elencadas na bibliografia. Tais autores enumeram as diversas teorias e seus respectivos precursores, que em suas bibliografias referem-se às obras clássicas da Teoria do Direito. Ressalva-se, contudo, que não há a adesão absoluta aos posicionamentos explicitados na obra *Teoria Pura do Direito*, mas apenas e tão-somente ao que se refere à estrutura normativa, não se adentrando nos demais aspectos do positivismo jurídico. Ademais, na própria classificação das normas jurídicas, expõem-se as lições de Hart, da escola de Oxford, bem como se propõem novas interpretações.

¹¹ Comando que se expressa num juízo hipotético e não categórico, como se verá adiante. Não se exaure num imperativo direto ou categórico, como sustentado pela Teoria Imperativista ou Normativista, pois impõe fatos condicionais, ligados à consequência estabelecida pela norma. Expressa um *dever ser* e não um *ser*.

A norma válida pode ser geral ou individual, caso a conduta seja posta indistintamente como devida (caráter universal) ou tenha abrangência só no tocante a uma conduta única. Hans Kelsen afirma que "o caráter individual ou geral de uma norma não depende se a norma é dirigida a um ser humano individualmente determinado ou a várias pessoas individualmente certas ou a uma categoria de homens, ou seja, a uma maioria não individualmente, mas apenas de certas pessoas de modo geral."¹²

A Ciência do Direito se interessa, naturalmente, pelas normas qualificadas como jurídicas, que passam a integrar o ordenamento jurídico. Este plano normativo é imprescindível para a organização da sociedade, por determinar as condutas que seus componentes devem observar, permitindo a coexistência pacífica da comunidade e evitando os potenciais conflitos entre seus integrantes ao conferirem certeza quanto às conseqüências atribuídas aos comportamentos adotados. Considerado isoladamente, o homem não depende de regras, mas somente no convívio com outros homens. Por esse motivo, a norma jurídica não faz parte de sua natureza: não é uma ordem de causalidade decorrente da natureza do ser humano. Por isso, a complexidade da ordem jurídica será proporcional ao desenvolvimento da sociedade que regulamenta, através de sua característica impositiva, passando o conjunto de normas que a compõe, no plano do positivismo jurídico, a ser considerado o objeto desta ciência.

As condutas e os fatos sociais passam a ser relevantes na ordem jurídica, como objetivo de organizar o convívio social, a partir do momento em que disciplinados pela norma jurídica vigente. A sociedade os valora, tornando-os fatos jurídicos mediante a inserção da regra numa norma jurídica, em razão de sua

¹² KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 11.

relevância para o relacionamento humano. Em razão disso, torna-se fato gerador de direitos e deveres (efeito jurídico), passando, assim, a ser de interesse do Direito, por constituir seu objeto de estudo. A norma atua sobre o fato (incidência), atribuindo-lhe contornos jurídicos, em face da vontade humana, o que a distingue das demais normas sociais. Ressalte-se que a valoração mencionada não integra a ordem jurídica, significando apenas que o fato descrito passa a ter importância para o coletivo, necessitando de regulamentação, já que a norma jurídica é desprovida de elementos ideológicos (juízo deontológico), pois não busca a verdade ou a justiça, o bem ou o mal.¹³

Quando se afirma que a norma jurídica surge da vontade humana, não se está a desqualificar a teoria pura, que exclui o valor da norma, passando-se a adotar a Teoria Tridimensional desenvolvida pelo professor Miguel Reale¹⁴ ao fixar o conceito de Direito vinculado à ligação de fato, valor e norma. O eminente filósofo brasileiro não concebe a análise da norma desprendida de seu caráter axiológico, por se tratar da posituação do valor pretendido pela organização social. Aqui, cumpre ressaltar que a norma positiva não é produzida em laboratório, como experimentação, ou tem sua origem na predisposição do futuro. Ela deriva necessariamente da realidade social, mas uma vez juridicizada sua aplicação, a norma positiva não se vincula embrionariamente aos possíveis motivos que propiciaram sua existência. Nesse sentido, a norma jurídica poderá consagrar regras

¹³ Não poderia deixar de destacar, sobre o tema, as lições do professor Miguel Reale, também seguidas por Arnaldo Vasconcelos, dentre outros, no sentido de que o Direito se constitui de fato, valor e norma, na teoria denominada de Tridimensionalismo ou Tridimensionalismo jurídico. Afirma Reale que, numa estrutura dinâmica não se pode desprezar a natureza funcional da tensão existente entre fato e valor, resultando no ato normativo. (REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. São Paulo: Saraiva, 1968) e (VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002).

¹⁴ REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito*. São Paulo: Saraiva, p. 115. Frise-se que o professor não renega o ponto essencial da estrutura normativa adotada no presente trabalho, qual seja, a concepção da norma de conduta em seu juízo hipotético, embora reconheça a existência de normas de competência ou organização que possuem o juízo categórico, com o qual não se coaduna. "O que efetivamente caracteriza uma norma jurídica, de qualquer espécie, é o fato de ser uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória."

dissociadas dos valores sociais, a exemplo das sociedades ditatoriais, não deixando de ser imperativas em razão dessa circunstância. Os *valores* positivados, por sua vez, constituem as normas jurídicas e são impositivos em razão desta característica e não por se tratarem de *valores*.

Não se está a defender a ausência da importância deste critério axiológico, ou seja, o de que a sociedade deva ser desprovida de valores e que esses não influenciem na aplicação do Direito. A questão é objetiva e assim respondida na formação da Teoria Pura. A linguagem prescritiva¹⁵ estabelecida na norma jurídica é que está desprovida de ponderações de índole subjetiva, não se tornando devida por este critério de validade: o valor é ou não relevante! A norma jurídica posta de forma válida, a partir de sua vigência deve ser respeitada, independentemente desta linha argumentativa. É certo que os valores sociais passam a ter influência na formação e na aplicação do Direito, sobretudo no momento de sua interpretação.

O operador da Ciência, ao construir o conteúdo normativo através da descrição de seus elementos impositivos, utiliza-se de critérios valorativos em face das circunstâncias ideológicas que delinearão sua formação, o que implica nas divergências interpretativas próprias da área jurídica. A norma prescreve uma só conduta, mas os diversos mecanismos de interpretá-la possibilitam a apresentação de diferentes maneiras de se aplicar suas regras, seguramente em face das razões valorativas da natureza humana. Por isso, verifica-se que no direito há possibilidade da mudança na aplicação das regras do sistema jurídico sem sua modificação normativa, mas pela alteração interpretativa. Isso, certamente diante da necessidade

¹⁵ “Isso quer dizer que qualquer que seja o universo de objetos e de fatos pode ser traduzido numa linguagem em cujo nível os objetos e os fatos são postos em tópicos de termos antecedentes e termos conseqüentes, unidos por termos relacionantes.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 117).

valorativa da sociedade, em constante mutação, segundo a visualização do operador jurídico. Na lição do professor Lourival Vilanova:

O jurista, como jurista, e a Ciência do Direito, como conhecimento específico de um ordenamento positivo (como dogmática desse ordenamento, cujo ato cognoscente poder-se-ia resumir com o termo interpretação: ato complexo envolvendo aspectos lógicos, axiológicos, empírico-sociais), valem-se da categoria da causalidade, normativamente estabelecida. Sem hipótese fáctica de incidência, e sem resultados eficaciais deonticamente configurados, nem o fato-causa nem o fato-efeito entram em consideração.¹⁶

Justamente a esse conjunto normativo é que se denomina *ordenamento jurídico*, tendo por finalidade a regulamentação da ordem social através da disciplina da conduta humana. Todas as normas passam, assim, a possuir o mesmo fundamento de validade, numa estrutura escalonada, e se tornam exigíveis por caracterizarem uma ordem permeada pela coatividade. São regras que interferem na vontade alheia com o objetivo de direcioná-la para o cumprimento da ordem emanada da norma jurídica, a qual poderá prescrever ou permitir uma conduta, bem como atribuir o poder de praticar determinado ato, inclusive o de produzir regras jurídicas. Logo, “toda a conduta humana que é fixada num ordenamento normativo como pressuposto ou como consequência se pode considerar como autorizada por esse mesmo ordenamento e, neste sentido, como positivamente regulada.”¹⁷ O ordenamento jurídico é dotado dos atributos de unidade (normas integradas que buscam sua fonte de validade em outras normas), coerência (não há normas antagônicas no conjunto vigente) e completitude (assegura a certeza do direito, não existindo lacunas no todo normativo). Compõe um todo articulado constantemente pela relação existente entre as normas dentro dos respectivos fundamentos de

¹⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 47.

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 17.

validade.

Essas características do ordenamento jurídico tornam-se essenciais no contexto da segurança jurídica como pressuposto da certeza do direito, isto é, das conseqüências que são atribuídas a cada conduta praticada pelo ser humano como destinatário¹⁸ da norma jurídica. Permite-se fixar os contornos do princípio da legalidade como precursor da garantia de liberdade do homem.

No es cierto que haya ninguna acción humana que escape jurídicamente a la conceptualización deber-facultad. No hay tales acciones desprovistas de consecuencias normativas en el Derecho positivo puesto que esa zona de libertad donde refluye y confluye lo permitido, está calificada de lícita por el Derecho; y precisamente porque es lícita, es zona de libertad jurídica; lo permitido es lícito y solo porque es lícito es permitido. (Carlos Cossío – apud Arnaldo Vasconcelos)

Cumprе salientar que a norma descrita pela Ciência Jurídica (proposição) não tem como conteúdo uma afirmação de ordem causal (ôntica), e sim uma prescrição deôntica: a conduta estabelecida na norma é cumprida face à sua obrigatoriedade, sendo esta a característica inerente à ordem normativa, diante do nexo imputativo criado pela vontade humana. Sua observância é assegurada pela existência da coação, relativa ao descumprimento da conduta contrária do "dever-ser", e é somente porque inexistе a relação causal entre o pressuposto fático descrito na norma e a conduta nela prescrita (efeito) que sua existência torna-se logicamente possível. Houvesse relação de necessidade causal (natural, independente da vontade humana) entre pressuposto e conduta, a norma se

¹⁸ Não se pretende aqui ingressar na polêmica ínsita à Teoria das Normas quanto à identificação de seus destinatários. Passando dos que sustentam que o destinatário é o povo, enquanto outros defendem que seria apenas o Juiz, até a teoria institucionalista de Santi Romano, que afirma não existir um destinatário (remete-se aqui aos comentários de Arnaldo Vasconcelos, em sua obra Teoria da norma jurídica, p. 42-46). Considero, todavia, que as normas jurídicas impõem condutas às pessoas especificadas no direito positivo, independentemente do critério da personalidade, como destinatário principal, e ao próprio Estado ao aplicar a norma.

desnaturaria como tal.¹⁹

Diante da não aplicação da causalidade natural como ligação da condição com a consequência das normas jurídicas, Kelsen designou a palavra "imputação" para caracterizar esse liame. Através do princípio da imputação há a correlação entre os dois elementos definidores da norma, quais sejam, a condição e a correspondente consequência. A distinção entre o nexos causal e o nexos imputativo foi estipulada com precisão na teoria Kelseniana:

Toda norma geral, na qual se liga a uma certa conduta uma determinada consequência, descreve uma relação entre duas questões de fato, relação essa que pode ser descrita no enunciado de que sob uma certa condição deve suceder uma determinada consequência. (...)

A diferença entre ambos subsiste na circunstância de que a imputação (isto significa a relação entre uma conduta determinada como condição e a sanção como consequência descrita numa lei moral ou jurídica) é produzida por um ato de vontade, cujo sentido é uma norma, enquanto a causalidade (isto significa a relação entre a causa e efeito descrita numa lei da natureza) é independente de toda e qualquer intervenção.²⁰

Constata-se, assim, que a diferenciação entre a causalidade e a imputação reside na relação, expressa na lei natural, entre o pressuposto, como causa, e a consequência, como efeito. Essa diferenciação não é produzida, tal como a relação entre pressuposto e consequência que se estabelece numa lei jurídica, através de norma posta pelo Estado. Sendo a norma o ato através do qual é produzida a relação entre pressuposto e consequência numa lei jurídica, pode falar-se da relação normativa (imputação) para a distinguir da relação causal, decorrente

¹⁹ "Para a descrição de uma norma jurídica (que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder) socorre-se o cientista de uma formulação a que se denomina 'proposição jurídica'. Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão (e não da vontade, como é a norma) estruturando-se na forma de um juízo hipotético condicional. Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não *prescreve* nenhuma conduta, mas *descreve* uma determinada norma jurídica que prevê essa conduta. Ela serve, assim, para proceder ao conhecimento do objeto da ciência jurídica mas não possui força imperativa. Quer dizer, a proposição não é um comando mas descreve um comando." (GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1974, p. 20).

²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 29 e 32.

de efeitos naturais. “Tanto a norma quanto a lei científica estabelecem uma relação entre uma condição e uma consequência. Se a consequência, no segundo caso, não se verifica, a lei científica deixa de ser verdadeira. Se, ao invés, não se verifica no primeiro caso, a norma continua a ser válida.”²¹ O professor Lourival Vilanova²² atribui ao nexo imputativo a qualificação de causalidade jurídica, isto é, a hipótese normativa encontra-se atrelada a sua consequência por uma causa estabelecida na norma. Apesar da diversidade das expressões, verifica-se que o sentido jurídico de ambas as expressões encontram-se em consonância, isto é, o vínculo existente na norma jurídica decorre da interferência da vontade humana nesta atribuição, estabelecendo a ligação entre o fato e a consequência pretendida.

Norberto Bobbio, em sua clássica obra “Teoria da norma jurídica”, expõe a posição de diferentes correntes doutrinárias. Ao tecer críticas em relação a cada uma delas no tocante à conceituação da norma jurídica, concluindo que a norma jurídica constitui numa proposição prescritiva (conjunto de palavras que compõem uma unidade, na lógica formal denominada de *juízo*), que necessariamente decorre do nexo entre a condição e a consequência. Afirma, ainda, que por se tratar de linguagem prescritiva, a norma estabelece o que deve ser, havendo em sua essência a possibilidade da violação (ilícito) e a aplicação da sanção, embora o ordenamento não se resume a proposições primárias e secundárias. Continua o eminente professor:

21 BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 153.

22 “A forma lógica da proposição implicacional (ou condicional, hipotética) parece ser a que melhor corresponde à relação semântica fato jurídico/eficácia (efeito = eficácia interna, o efectual do fato-causa). Tanto a causalidade natural como a causalidade jurídica encontram na proposição implicacional sua adequada forma sintática. Numa como na outra, há variáveis, há relações entre as variáveis e, acrescentemos, há relação funcional (mais que relação).” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 43 e 86).

Deste modo, resulta que a diferença entre a norma jurídica e a lei natural é uma diferença essencial, no sentido em que uma e outra pertencem a duas ordens diversas (a ordem das relações causais e a ordem das relações imputativas), enquanto a diferença entre a norma jurídica e a norma moral é uma pura diferença de grau no âmbito da mesma ordem normativa, no sentido em que a lei moral é uma prescrição com eficácia imediata, e a lei jurídica é uma prescrição com eficácia mediata, isto é, uma prescrição cuja eficácia depende não da norma que prescreve um comportamento, mas da norma que prescreve a conseqüência desfavorável (a sanção) de um comportamento considerado como ilícito. Se o *proprium* da norma jurídica é, como dissemos até agora, pertencer à categoria das proposições prescritivas, a teoria de Kelsen, para quem a norma jurídica se converte em um juízo hipotético, não é uma teoria contrária à tese da norma jurídica como prescrição, porque o juízo prescritivo e não descritivo, isto é, um juízo que na sua segunda parte contém uma prescrição (“...deve ser B”).²³

Vislumbra-se, assim, a concordância entre os mestres citados, no que se refere às normas jurídicas de conduta e sancionantes, enquanto proposições prescritivas²⁴, que estabelecem um comando ou imperativo, no sentido da determinação de um comportamento que, uma vez realizado, desencadeará a conseqüência normativa. Esta, por sua vez, certamente será observada pelo fato de que haverá uma sanção estabelecida pelo seu descumprimento, a ser imposta pela autoridade que cria a norma (tal imposição demandará a conjugação da norma processual) ou a quem designar. As proposições da Ciência Jurídica diferem da norma por utilizar uma linguagem descritiva, isto é, tem por objetivo justamente a descrição da prescrição prevista na regra imposta.

Constantemente tem-se falado em juízo hipotético e prescrição. Embora utilizando o termo para designar a mesma linha de raciocínio, deve-se esclarecer que Kelsen estabeleceu uma diferenciação, optando tecnicamente pelo vocábulo

²³ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 138.

²⁴ O professor Lourival Vilanova considera que a linguagem prescritiva está inserida apenas no conseqüente, no qual se estabelece a relação jurídica em face do fato descrito na hipótese. Afirma: “A hipótese descreve um fato de possível ocorrência (fato natural ou conduta). Depois, liga uma conseqüência que ordinariamente tem como referente a conduta humana. A conseqüência é prescritiva: proíbe, permite, obriga, faculta – o que só é possível sobre a conduta. Nem a hipótese prescreve, nem a conseqüência descreve fatos. Se a hipótese prescrevesse, só teria como suportes fáticos condutas.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 44-45).

"prescrição". Transcrevem-se algumas considerações expedidas pelo eminente jurista, professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Frise-se agora que Kelsen, embora no começo de suas elucubrações tenha entendido a norma como "juízo hipotético", isso renegou expressamente na maturidade. Para ele a norma é prescrição, (que depende em certas circunstâncias, de uma condição para que incida). A norma pode, assim, ser hipotética, mas não será jamais um "juízo hipotético" como muitos pensam que é referindo-se a Kelsen. O "juízo" é ato-de-sujeito ao conhecer o seu objeto.

Se a norma jurídica é o objeto do conhecimento jurídico na gnosilogia Kelseniana o "juízo hipotético" que o cientista do Direito constrói ao descrevê-la só pode ser uma "proposição" a respeito da norma, nunca a "norma-em-si".²⁵

Outro não é o posicionamento do professor Paulo de Barros Carvalho ao comentar a matéria:

De outro modo, entendemos que conquanto se deve verdadeiramente distinguir o enunciado legal, da sua descrição, empreendida pela ciência do Direito, o ato de vontade que Hans Kelsen designa de "norma jurídica" é veiculado também por meio de juízos hipotéticos sendo lícito chamá-lo de proposição já que esta palavra significa a expressão verbal de um juízo. (...) Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função da "prótase" e da "apódose" na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da lógica.²⁶

A diferenciação relativa ao liame jurídico entre hipótese e consequência não se limita a este ponto, mas engloba também o momento de início e término dos efeitos desencadeadores do nexo de causalidade e de imputação. O primeiro tem como vínculo a natureza da causalidade, pois considera que toda causa é efeito de uma situação concreta a ela atrelada, sendo que sua ligação natural - cadeia de causa e efeito - não tem fim pré-determinado. O segundo, a sanção estabelecida a uma condição não consiste na condição de outra norma, o que acarreta a cessação

²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 45.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 31 e 48.

da cadeia de fatos e efeitos decorrentes da estrutura da norma jurídica primária e secundária.

Outra questão que deve ser abordada ao proceder a qualquer estudo da norma jurídica, segundo Kelsen, é a denominada norma fundamental, a qual confere validade a todas as demais normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico. Tal ordenamento, por sua vez, consiste numa cadeia hierárquica de normas, em que a inferior sempre encontrará respaldo na superior, de onde extrai sua validade. Num primeiro momento a norma fundamental foi pressuposta como uma hipótese na doutrina Kelseniana, conforme consta da obra “Teoria Pura do Direito”. No entanto, o autor mudou seu posicionamento no livro “Teoria Geral das Normas”, em que passou a considerá-la como uma norma fictícia. Cumpre transcrever suas palavras:

É uma norma “fundamento”, pois acerca da razão de sua validade não mais pode ser indagada, pois não é norma estabelecida, mas uma norma pressuposta. Não é positiva, estabelecida por um real ato de vontade, mas sim pressuposta no pensamento jurídico, quer dizer - como mostrado no que precedeu - uma norma fictícia. Ela representa o supremo fundamento de validade de todas as normas jurídicas que formam o ordenamento jurídico. Somente uma norma pode ser o fundamento da validade de uma outra norma. (...)

O fim do pensamento da norma fundamental é: o fundamento de validade das normas instituintes de uma ordem jurídica ou moral positiva, é a interpretação do sentido subjetivo dos atos ponentes dessas normas como de seu sentido objetivo; isto significa, porém, como normas válidas, e dos respectivos atos como atos ponentes de norma. Este fim é atingível apenas pela via de uma ficção. Por conseguinte, é de se observar que a norma fundamental, no sentido da vaihingeriana Filosofia do Como-Se não é hipótese - como eu mesmo, acidentalmente, a qualifiquei -, e sim uma ficção que se distingue de uma hipótese pelo fato de que é acompanhada pela consciência, ou, então, deve ser acompanhada, porque a ela não corresponde a realidade (...).

Que a validade de uma norma fundamental a validade de uma outra norma, de um modo ou de outro, constitui a revelação entre uma norma superior e um inferior. Uma norma está em relação com uma outra norma; a superior em relação com uma inferior, se a validade desta é fundamentada pela validade daquela. A validade da norma inferior é fundamentada pela validade da norma superior pela circunstância de que a norma inferior foi produzida como prescreve a norma superior, pois a norma superior, em relação com a inferior,

tem o caráter de Constituição, pois que a natureza da Constituição existe na regulação da produção de normas.²⁷

Nesse pormenor, não se pode deixar de fazer uma ressalva à teoria da norma fundamental, como norma pressuposta ou fictícia, uma vez que é impossível não equipará-la à idéia do jusnaturalismo, combatida veementemente pelo positivismo jurídico, que defendia um direito pré-existente à norma e, portanto, de observância obrigatória independentemente de sua positivação. A norma que sustenta o topo da pirâmide, aqui designada de fundamental, nada mais é do que a que confere validade a todo o ordenamento jurídico, usualmente consagrada no texto constitucional. É a Constituição do ordenamento jurídico, uma vez que o próprio Estado é criação dessa norma, conferindo validade ao restante do corpo normativo. Sua imposição pelo povo, diretamente ou através de seus representantes, ou, ainda, pelo soberano, não é questão pertinente ao ordenamento jurídico, mas ao regime político que se aplica a determinado Estado. A Constituição origina-se, necessariamente, da vontade humana, independentemente de sua forma de expressão, tornando-se consistente pela observância dos destinatários com relação à integralidade do ordenamento vigente. Esta anuência não está atrelada: se voluntária ou de forma submissa; se pela participação direta ou através de seus representantes; se por sua legitimação através da teoria discursiva ou coativamente pela força.

Com efeito, a matéria relativa às normas jurídicas é rica em detalhes e de suma relevância. No entanto, procurando atender ao objetivo do trabalho, traçaram-se apenas alguns aspectos primordiais acerca do tema, úteis ao desenvolvimento da exposição. Importante ressaltar que o objeto da ciência jurídica, para o positivismo

²⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 328-329.

jurídico, é justamente analisar e interpretar as normas jurídicas estabelecidas pelo Estado, como um conjunto de comandos e regras a serem observadas. Nas palavras da professora Elza Maria Miranda Afonso, “a ciência do direito cumpre a sua função descrevendo a ordem jurídica existente, a ordem jurídica eficaz, que consegue impor a sua observância àqueles que lhe são submetidos.”²⁸

As normas jurídicas de conduta e sancionantes, por possuírem estrutura hipotética como expressão de seu comando, conforme mencionado acima, são sempre compostas de hipótese e conseqüência, em decorrência do nexu imputativo que as vincula ao suposto fático. Dessa forma, torna-se essencial definir quais os tipos de normas jurídicas que formarão o ordenamento, visando atingir a finalidade pretendida pelo Direito, que é a organização da vida social.

A distinção entre norma hipotética e norma categórica está em estabelecer que a conduta somente deve ser observada em razão de determinados requisitos contidos na hipótese normativa que, uma vez verificadas, ensejam a incidência da norma e a obrigatoriedade da conduta. Na norma categórica, a conseqüência é atribuída de forma incondicional: há uma imposição direta consistente na expressão *Se A é B*, que não contempla a liberdade da não observância da liberdade de descumprir o comando. A hipotética, por sua vez, segue a célebre diagramação *Se A deve ser B*, demonstrando que a conseqüência normativa não é automática, própria das normas da natureza, mas dependente do livre arbítrio de seu destinatário na realização da conduta pretendida.

Destacada a estrutura lógica das normas jurídicas, é relevante definir os tipos normativos que compõem o ordenamento jurídico, o que possibilitará sistematizá-los, com o objetivo de fixar as prescrições contidas nestas normas, no

²⁸ AFONSO, Elza Maria Miranda. *O positivismo na epistemologia jurídica de Hans Kelsen*. Belo Horizonte: UFMG, p. 266.

momento em que são aplicadas. Esta é tão-somente uma visão ideal da norma, na medida em que a sua aplicação dificilmente estará despida de conteúdo valorativo que, eventualmente, prejudicará o alcance deste fim.

Nesse contexto, não se pode deixar de reconhecer que a finalidade primeira do ordenamento jurídico é a de estabelecer condutas pretendidas pelos responsáveis pela criação das normas jurídicas. Normalmente, estas condutas correspondem à vontade da sociedade, na manutenção da convivência social, dentre outras justificativas de cunho metajurídico. Tais assertivas são verdadeiras no que tange ao Estado Democrático. Não se pode, contudo, desvirtuar o seu escopo normativo, pois atende a qualquer tipo de governo ou regime político, numa demonstração inequívoca de que as normas de conduta são obrigatórias e principais no sistema, sejam quais forem as circunstâncias.

Além das normas de conduta, buscando melhor assegurar a eficácia destas regras normativas no ordenamento, são de extrema relevância as normas designadas de sancionantes, que impõem penalidades àqueles que não observem as condutas prescritas pelo sistema, contrariando suas diretrizes e cometendo o que se intitula de *ilícito*. A conjugação de ambas compõe a estrutura central do ordenamento, sua espinha dorsal.

Acrescente-se à estrutura central, conferindo-lhe sustentáculo, as normas de organização do sistema jurídico, que estabelecem a concepção do Estado e da sociedade para o país. Elas modelam a formação da entidade estatal, estabelecendo-lhe poderes e mecanismos para seu funcionamento, bem como prevendo a criação das demais normas do ordenamento (onde se insere o procedimento legislativo). São normas que conferem existência ao Estado, tornando-o realidade, e se esgotam a partir do momento em que os textos normativos passam

a prescrever condutas, tanto para o cidadão, como para o próprio ente público. Na lição do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que distingue as normas de organização e de competência:

Normas Organizatórias – Instituído os órgãos do Estado, as instituições e as pessoas. Desse tipo são as normas que prescrevem como *deve ser* o Estado Federal ou as que declinam os requisitos que deve possuir o ato jurídico ou uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada para serem válidos, ou ainda as que definem quais são os pressupostos para um cidadão ser elegível ou comerciante, ou, ainda, ser maior, senador, presidente da República ou prefeito municipal. Neste âmbito se encontram as normas ditas atributivas de qualidades e as de “*reconhecimento*”, permitindo identificar se as outras normas pertencem ao “*sistema*”.

Normas de Competência – Conferindo “potestades” aos sujeitos públicos e privados para produzir normas de comportamento, interpretá-las e aplicá-las voluntariamente, *ex officio* ou contenciosamente, Estabeleceriam como deveriam ser exercidas tais potestades, sua extensão e limites. Deste tipo são as normas que outorgam competência aos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário para a produção de atos funcionais legislativos, administrativos e jurisdicionais. De igual tipo as normas que investem os particulares de capacidade para praticar e para celebrar atos jurídicos constitutivos (testar, votar, contratar etc.).²⁹

Dentre as funções das normas organizatórias encontra-se a definição da competência das ordenas jurídicas parciais quanto às diversas funções que devem desempenhar, de cunho administrativo e legislativo. Na seara tributária, estabelecem a competência para o exercício do poder de tributar, quer pelos entes federados, quer pelos regionais, nos Estados intitulados de Autônomos, como a Espanha e a Itália, ou pela moderada descentralização em alguns Estados Unitários. Sua função esgota-se, contudo, na fixação da competência para o exercício dos poderes administrativo, legislativo e jurisdicional, pois a definição de qual agente público ou privada que deverá praticar os respectivos atos, como ocorre com os atos

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral da obrigação tributária. In: *Teoria geral da obrigação tributária* – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 245.

administrativos, inclusive tributários, estará compreendido na norma de conduta.

A organização do ser, pela sistematização de condutas e sanções estipuladas, permite a visualização deste corpo normativo. No entanto, esta estrutura limitar-se-ia a permanecer estática, sem movimentação coordenada, na hipótese de não se identificar seus membros, que garantiriam a mobilidade necessária ao funcionamento do sistema a partir do comando central. Aqui, depara-se com a imprescindibilidade das normas processuais que, conjugadas aos aspectos procedimentais das demais normas, conferem movimentação ao ordenamento, assegurando-lhe inteireza a partir do dinamismo próprio de sua estrutura central, composta pelas normas de conduta e sancionantes, de onde emanam seus efeitos (relações jurídicas), que propiciam o dinamismo jurídico.

As normas de conduta e sanção, na sua estrutura hipotética, geram relações jurídicas denominadas de direito material ou substancial, exatamente pelo fato de prescreverem comportamentos e penalidades para seus destinatários. Por esta razão, a não observância de tais normas implica a possibilidade da atuação imediata do órgão ou entidade detentora do poder, conferido pela norma de organização, de aplicar o direito, o que assegura a efetividade das regras impostas. Essa efetividade ocorrerá no cumprimento compulsório das normas, por meio de diferentes mecanismos previstos no ordenamento, destacando-se, como característica primordial, a existência de pessoa para realizar esta atribuição. No Estado moderno, após a teoria de Montesquieu, com a repartição dos poderes do ente público, que atuam de forma independente e harmônica, destinou-se esta atribuição, prioritariamente, ao Poder Judiciário. A busca pela eficácia do ordenamento consumir-se-á através das normas processuais.

Na análise da norma jurídica, vista como estrutura formal e na sua visão

estática (posta abstratamente na norma), verificou-se caracterização no comando explicitado pelo nexu imputativo, que une a prescrição fática contida na hipótese à prescrição de seu conseqüente. Ao que se convencionou denominar de proposição *hipotética*, cuja obrigatoriedade está intimamente atrelada à imposição da sanção pela não observância da prestação decorrente da relação jurídica prescrita no próprio conseqüente normativo. Apesar das críticas formuladas ao positivismo jurídico nesta acepção, Arnaldo Vasconcelos³⁰ elenca como características da norma jurídica a bilateralidade, a disjunção e a sanção. Apesar de seus fundamentos serem diversos, estes elementos não se distanciam da teoria positivista, cujos elementos poderiam ser assim enumerados: relação jurídica (conseqüente normativo), nexu imputativo via juízo hipotético e normas sancionantes, respectivamente.

Dessa forma, conclui-se que a teoria das normas jurídicas é de suma importância para a compreensão do funcionamento do direito tributário, que se encontra consubstanciado, sobretudo, nas normas de conduta e sancionantes, cuja estrutura e finalidade se passa a examinar.

1.1 NORMA JURÍDICA DE CONDUTA

As normas jurídicas de conduta são normas hipotéticas, como salientado anteriormente, pois prescrevem ações ou omissões (conduta), que gerarão conseqüências a serem cumpridas pelos seus destinatários. O nexu entre a conduta/condição e a conseqüência é a lógica imputativa. A conduta pretendida pelo Estado (na sua função legislativa), como parte integrante do ordenamento jurídico, é

³⁰ VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 149.

estabelecida em norma jurídica a ser necessariamente obedecida. Essa obrigatoriedade, por sua vez, decorre da própria natureza da norma jurídica e costuma ser resguardada pelas sanções previstas aos súditos descumpridores do regramento legal.

Tal imposição normativa acarreta um dever para os destinatários da norma jurídica, consistente na observância da conduta preconizada pelo Estado, face à sua integração ao direito positivo. Consiste no ato de vontade estabelecido como mandamento autorizado pela norma (um dever-ser objetivo) e, portanto, obrigatório, que prescreve a forma de as pessoas se comportarem. Precisas as colocações do Mestre de Viena:

O dever não é algo diferente da norma, o dever é a norma na relação com o sujeito, cuja conduta é imposta. A conduta, mediante a qual se realiza o dever, é a conduta, mediante a qual se cumpre a norma, com a qual se obedece à norma, aquela que lhe corresponde. A conduta, mediante a qual se lesa o dever - como se expressa em sentido figurativo - é a conduta que não corresponde à norma ou - como se costuma dizer - que contraria a norma.

A ordem jurídica prescreve a conduta da pessoa, por se tratar de uma ordem social. Tal prescrição enseja a obrigação jurídica, implicando na realização de uma conduta que, imediata ou mediadamente, tem de ser realizada em face de outro indivíduo, da coletividade ou do próprio Estado. Sendo o Direito uma ordem coercitiva, como afirma Kelsen, uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita se a norma jurídica liga à oposta um ato coercitivo como sanção, redundando num dever jurídico do indivíduo. Não se pode deixar de registrar outra ressalva nesta categórica afirmação: a da possibilidade de a norma de conduta ser válida e observada mesmo que não exista norma sancionante a ela atrelada, embora se configure da essência do ordenamento a imposição de sanções,

visando assegurar sua efetividade. Essa objeção se faz necessária, considerando que a validade da norma jurídica independe de sua eficácia, distinguindo estes dois elementos intrínsecos à norma.

Compreende-se, dessa forma, que as normas jurídicas de conduta são fundamentais ao ordenamento positivo. Pode-se afirmar serem elas imprescindíveis a qualquer sistema jurídico, pelo fato de disciplinarem a forma de atuação do indivíduo perante seu semelhante, a coletividade e o próprio Estado. O objetivo primordial a ser destacado no ordenamento é a disciplina de comportamentos aos quais a sociedade julga conveniente atribuir efeitos jurídicos (transformá-los em fatos jurídicos), com o objetivo de assegurar harmônica convivência social. Pressupõe-se a legitimidade do ordenamento e a regra de sua observância natural pelos destinatários, sendo a norma sancionante um reforço do ordenamento para permitir, sobretudo, sua eficácia.

A liberdade de ação do povo decorre da análise integrada do ordenamento, enquanto conjunto de regras de conduta e sancionante, pois o que é permitido, e não está vedado pelo sistema jurídico, disciplinará a abrangência do comportamento do destinatário da norma. Não se pode asseverar, contudo, que esta liberdade é ilimitada, vez que este contexto dependerá do direito positivo do país. A norma do Estado ditatorial comportaria o enunciado prescritivo de que ao povo somente é permitido fazer o que a lei autoriza, restando-lhe proibida toda e qualquer conduta não contida no ordenamento. Embora absurda e contraposta à natureza humana, possível a fixação desta regra, uma vez que avaliativa a norma e, portanto, o ordenamento.

A conduta pretendida torna-se fato jurídico pela sua juridicização, ou seja, sua atuação passa a ser contemplada pelo ordenamento face a sua inserção na

norma jurídica de conduta, que comporá a integralidade do sistema. Somente deixa de ser relevante para o Direito a partir do momento que nova norma a retira do ordenamento (revogação ou derrogação) ou estabelece diferentes efeitos jurídicos para a mesma conduta (modificação).

Identificada a essência da estrutura da norma de conduta, como proposição hipotética, em que se prescreve à hipótese (enquanto conduta prescrita) uma conseqüência normativa, pelo vínculo imputativo que norteia a norma jurídica. Cumpre, agora, analisar as normas sancionantes, que objetivam garantir a eficácia dessas regras de conduta.

1.2 NORMA JURÍDICA SANCIONANTE

As normas sancionantes possuem, na concepção do positivismo jurídico, especialmente em Kelsen, função preponderante para assegurar a aplicação e a própria eficácia das normas jurídicas que prescrevem a conduta desejada pelo Poder Público, responsável por aplicá-la. Isso porque, inexistindo previsão de penalidade àqueles que não obedecem à conduta determinada pela norma jurídica, certamente, ela se tornaria ineficaz pela dificuldade de sua imposição perante os destinatários da regra, uma vez descumprida. Busca-se, assim, reprimir as condutas que a organização social considera indesejáveis, preservando a segurança da ordem jurídica.³¹

A eficácia das normas jurídicas de conduta, segundo Kelsen, é condição de validade do ordenamento jurídico. Ainda que não se admita este posicionamento,

³¹ Mesmo na concepção de norma através do discurso normativo, segundo a corrente exposta no Brasil pelo professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, utilizando-se da linguagem dialógica no seu conceito, a coação se faz presente no ordenamento: "Em princípio, parece-nos possível afirmar o caráter coercitivo de todo e qualquer discurso normativo." Importante ressaltar que se trata de paradigma jurídico diverso do marco teórico adotado neste trabalho, motivo pelo qual não se trabalhou a concepção da norma jurídica neste sentido. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 68).

o qual considera a distinção entre validade e eficácia da norma, o fato é que quando a norma isolada ou toda a ordem normativa perdem sua eficácia ou validade, deixando de ser observadas pelos administrados, estabelecer-se-á o caos do poder diretivo do Estado, como elaborador e aplicador do direito positivo. Contrapondo-se à sua legitimidade e acarretando, possivelmente, a reestruturação de todo o ordenamento. A desobediência somente é solucionada pelas normas sancionantes, oriundas do *jus imperi* estatal, o que impõe sua força perante aqueles que insistem em desrespeitar a ordem vigente.³²

Norberto Bobbio afirma que a institucionalização da sanção garante, invariavelmente, maior segurança ao ordenamento jurídico (distinguindo-o das demais ordens sociais), no sentido da observância da conduta expressa nas demais normas do sistema. Logo, à violação das normas primárias deve-se estabelecer uma sanção, definindo exatamente seus limites e quem será o responsável por sua aplicação. Preleciona ainda:

Uma norma prescreve o que deve ser. Mas aquilo que deve ser não corresponde sempre ao que é. Se a ação real não corresponde à ação prescrita, afirma-se que a norma foi violada. É da natureza de toda prescrição ser violada, enquanto exprime não o que é, mas o que deve ser. À violação, dá-se o nome de ilícito. (...)

A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo,

32 Importante salientar que vários autores entendem que as normas jurídicas não se esgotam nas normas de conduta e sancionantes, como afirmado por Kelsen, existindo ainda normas que não prescrevem comportamentos, mas estabelecem outras definições: normas técnicas (conceituais), normas de competência (designam poder de agir), normas organizacionais, todas classificadas como normas jurídicas por estarem compreendidas pelo ordenamento. Afirma-se, também, que as normas de conduta que não possuem sanção correspondente, apesar de ineficazes, seriam válidas, pois em conformidade com o ordenamento jurídico (não incluem no plano da validade da norma a eficácia). Norberto Bobbio esclarece: "Podemos, portanto, considerar este tipo de sanção como um novo critério para identificar as normas jurídicas. Diremos então, com base neste critério, que 'normas jurídicas' são aquelas cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada. Não pretendemos elevar este critério a critério exclusivo." (BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 160)

diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios.³³

A sanção estabelecida na norma tem dupla função: a primeira, de aplicar uma pena como mecanismo de desestimular o não cumprimento da conduta pretendida; a segunda de permitir a execução forçada no caso de violação da norma, conjugada à norma processual. Tais funções asseguram, em situações juridicamente possíveis, que o *status* anterior venha a ser restabelecido ou compensado pela imposição da penalidade. Trata-se de reação do Estado e da organização social, vista como ordem jurídica, contra o ato inquinado como ilícito, confirmando a assertiva anterior de que os destinatários da norma são dois: o povo e o Estado.

Assim como as normas de conduta, as sancionantes possuem estrutura hipotética, mediante sua ligação pelo nexu imputativo, vinculando a um fato jurídico a respectiva consequência. Nesse caso específico, fará o liame entre um ilícito (sendo hipótese normativa – denominada de conduta delituosa), como fato jurídico contrário à norma de conduta, mas integrante do Direito, e a sanção, como consequência pelo ato irregular cometido. O ilícito é parte do Direito justamente por se tratar do pressuposto fático abstrato da norma sancionante, fundamental no ordenamento jurídico.

O fato omissivo ou permissivo prescrito no suposto ou hipótese da norma sancionadora seria o descumprimento da prescrição contida na norma de conduta. Mais precisamente, o pressuposto da norma sancionadora seria a adoção de comportamento diverso do prescrito no consequente da norma de conduta. Daí a clássica fórmula kelseniana: “Se A, deve ser B”, norma de conduta, em que “A” é o

³³ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 152-153.

fato descrito no suposto e “B” a conduta prescrita no conseqüente; “Se não-B, deve ser C”, norma sancionadora, em que o descumprimento da norma de conduta, externado pela adoção de comportamento diverso do que nela se prescreve no seu conseqüente, é o suposto da própria norma sancionadora e da aplicação de seu conseqüente, a sanção.

O traço característico do direito é a coatividade, que se exerce, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade, aplicadas pela norma processual. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como conseqüência do descumprimento de seus deveres, a aplicação das respectivas penalidades aos seus responsáveis. Os indivíduos, destinatários das regras jurídicas do direito positivo, têm por obrigação o cumprimento dos deveres estabelecidos nos dispositivos legais. Caso não realizem tais comportamentos, incorrem, por conseguinte, nas chamadas sanções, como esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência dos homens em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador determina providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária.³⁴

Num rápido exame, estas são as questões principais concernentes às denominadas normas sancionantes. Resta saber, no entanto, qual a correlação de importância entre ambas, vastamente discutidas pelos doutrinadores, em função de

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 342.

seu reflexo na teorização do direito tributário.

1.3 NORMAS JURÍDICAS PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS

Face à relevância das normas de conduta e das normas sancionantes para o normativismo jurídico, passou-se a discutir qual seria, originalmente, a mais importante, ou seja, como decorrência uma da outra, qual poderia ser considerada como a primeira, de modo a possibilitar a existência da segunda.

Inicialmente, Kelsen sustentou a posição de que as normas sancionantes deveriam ser consideradas como normas primárias, em razão de o direito existir em função das sanções estabelecidas para o descumprimento das regras contidas nas normas jurídicas. A norma de conduta decorreria, então, da sanção pré-estabelecida pelo ordenamento jurídico.

Se uma ordem normativa prescreve uma determinada conduta apenas pelo fato de ligar uma sanção à conduta oposta, o essencial da situação de fato é perfeitamente descrito através de um juízo hipotético que afirme que, se existe uma determinada conduta, deve ser efetivado um determinado ato de coação. Nesta proposição, o ilícito aparece como um pressuposto (condição) e não como uma negação do Direito; e, então, mostra-se que o ilícito não é um fato que está fora do Direito e contra o Direito, mas é um fato que está dentro do Direito e é por este determinado, que o direito pela sua própria natureza, se refere precisa e particularmente a ele. Como tudo o mais, também o ilícito (não-Direito) juridicamente apenas pode ser concebido como Direito. Quando se fala de conduta “contrária”-ao-Direito, o elemento condicionante é o ato de coação; quando se fala de conduta “conforme”-ao-Direito, significa-se a conduta oposta, a conduta que evita o ato de coação.³⁵

Essa discussão teve como enfoque demonstrar que uma característica inerente à ordem jurídica é a sua coatividade, por reagir contra situações consideradas indesejáveis, já que socialmente repelidas como ato de coação. Neste

³⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 126.

aspecto, Kelsen foi incontestável, colocando a sanção como elemento peculiar e essencial à Ciência Jurídica, embora se deva novamente registrar a possibilidade de existir normas válidas de conduta sem a respectiva sanção, diante da autonomia de suas respectivas existências.

Posteriormente, na obra editada após seu falecimento, viu-se pretensa³⁶ reconsideração do Mestre de Viena sobre o tema, ao reconhecer que a norma de conduta deveria ser considerada como primária e a sancionante como secundária, e não como havia escrito na obra anterior. Na oportunidade, ressaltou novamente a necessidade de análise conjunta destas normas, como insuperáveis para a eficácia e validade da ordem jurídica. Isso porque, uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada - como uma ordem jurídica positiva - mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas as condutas estabelecidas, formando uma unidade praticamente indissolúvel entre as normas jurídicas de conduta e as sancionantes.

Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária - e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma expressamente formulada, a primeira, i.e., a norma que impõe uma conduta determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i.e., a norma que estabelece a sanção. Desta forma formulam-se reiteradamente normas jurídicas nas modernas leis.³⁷

³⁶ Há polêmica sobre a suposta mudança de posicionamento de Hans Kelsen quanto à classificação das normas em primárias e secundárias, como bem salienta Marcos Bernardes de Mello (*Teoria do fato jurídico*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, os. 29 e 30). Apesar da divergência, este trabalho adotará a norma de conduta como primária e a sancionante, como secundária, pois que a inversão desta classificação não altera o escopo da estrutura da norma jurídica, cerne do presente trabalho, na medida em que ambas possuem a estrutura hipotética. Tal inversão se justifica por considerar que a função primordial do ordenamento jurídico é a de estabelecer normas de conduta, regras de comportamento, definindo a liberdade do destinatário da norma e conferindo segurança à sua atuação.

³⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 181.

Surgiram algumas teorias relativas às normas jurídicas, manifestando-se sobre a característica coercitiva do direito. Por exemplo, para Austin³⁸ a norma jurídica seria uma ordem respaldada por ameaças e baixada pelo soberano a seus súditos. Segundo sua concepção, as normas jurídicas especificariam os destinatários da ordem, o ato que deveria ser realizado e a ocasião propícia para tanto. Quanto à ameaça de causar dano ao destinatário, caso descumprisse a ordem, entendia que esta poderia constar da própria norma prescritiva do dever quanto de outra, especialmente punitiva. O elemento distintivo que identificaria a norma jurídica, extremando-a de outros tipos imperativos, residiria na autoridade do seu emissor e no dever jurídico (conduta pretendida) oriundo do comando normativo. A especificidade estaria em originar-se do soberano e destinar-se à sociedade civil: “Hobbes, repetido neste ponto por Bentham e Austin, disse que “o legislador não é aquele sob cuja autoridade as leis foram feitas primeiramente, mas aquele por cuja autoridade elas continuam agora a serem leis”.”³⁹

Hart, por sua vez, sustenta que a necessidade de distinguir entre os diferentes tipos de normas não conduz à negação de relações relevantes entre elas. Sugere normas sobre como fazer normas, que resultariam em um tipo especial e inconfundível de norma jurídica, cuja função é viabilizar a criação daquelas normas que impõem deveres. Classifica as normas obrigacionais como primárias e a norma de reconhecimento, pressuposto de validade das demais normas, como secundária, em que há reconhecimento da autoridade do emissor, da possibilidade de alterar as normas primárias e de conferir o poder de reconhecer a violação da lei primária, impondo as sanções respectivas.

³⁸ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico* – Lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995, p. 185. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 88 *et seq.*

³⁹ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986, p. 72.

A norma de reconhecimento de Hart aproxima-se à idéia de norma fundamental de Kelsen, na medida em que é pressuposta, embora na sua teoria a existência deriva do debate e não de uma imposição de fé, sendo superior por constituir o fundamento do sistema jurídico. Também possui pontos de convergência com a teoria de Austin ao afirmar que a norma é imposta do soberano ao súdito, ainda que este possua limitações pela norma de reconhecimento para o exercício normativo:

“efectivamente existe, em qualquer sociedade em que há direito, um soberano, caracterizado de forma afirmativa e negativa pela referência ao hábito de obediência: uma pessoa ou um corpo de pessoas, a cujas ordens a grande maioria dos membros da sociedade habitualmente obedece e que habitualmente não obedece a qualquer outra pessoa ou a quaisquer pessoas.”

Acrescenta que o reconhecimento da norma está vinculado à ameaça, ao afirmar que:

“Devemos, por isso, supor que há uma crença geral da parte daqueles a quem as ordens gerais se aplicam, em que a desobediência será provavelmente seguida pela execução da ameaça, não só no momento primeiro da promulgação da ordem, mas continuamente, até que a ordem seja retirada ou revogada.”⁴⁰

O jurista Alf Ross,⁴¹ a seu turno, utilizando critérios lógico-cronológicos, alcunhou as normas impositivas de primárias, porque estabelecem deveres jurídicos, e as sancionantes, de secundárias, porque impõem penas àqueles que não cumprem o dever estatuído nas normas primárias. Todavia, entende que a norma sempre é um comando, jamais um *dever-ser* decorrente de um juízo hipotético, pois o *ser* e o *dever-ser* encontram-se em planos distintos, tornando-se impossível sua averiguação. Equivoca-se, contudo, pois a relação entre o *ser* e o *dever-ser* pode

⁴⁰ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986, p. 28 e 59.

⁴¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 20-21.

ocorrer ou não, sendo plenamente verificável na realidade social através da subsunção do fato à norma.

Na mesma linha a lição de Francesco Carnelutti, citado por Norberto Bobbio ao descrever a posição da teoria imperativista:

Para dar uma idéia do sucesso da teoria imperativista também na Itália, me limito a citar um jurista e um filósofo do direito que, por terem autoridade reconhecida, podem ser considerados uma válida expressão da difusão da doutrina. Francesco Carnelutti, na sua *Teoria generale del diritto* (Teoria Geral do Direito) (2ª ed., Roma, 1946) escreve: “Com a fórmula da imperatividade deseja-se que o comando é o elemento indefectível do ordenamento jurídico ou, em outras palavras, o simples ou primeiro produto do direito já afirmou-se que se o ordenamento fosse um organismo, o comando representaria a célula” (pp. 67-68). Quanto à definição de “comando”, Carnelutti pertence à corrente dos que vêem uma relação de interdependência entre comando e sanção (ver a teoria exposta no tópico 20). Para ele o comando é “a ameaça de uma sanção a quem pratica uma determinada conduta” (p. 35). Nas *lezioni di filosofia del diritto* (Lições de Filosofia do Direito), de Giorgio Del Vecchio (11ª ed., Roma, 1953) lemos: “Importantíssimo e essencial caráter da norma jurídica é a imperatividade. Não podemos conceber uma norma que não tenha caráter imperativo, a não ser sob condições determinadas. O comando (positivo ou negativo) é um elemento integrante do conceito de direito, porque este .. põe sempre, frente a frente dois sujeitos, atribuindo a um uma faculdade ou pretensão, e impondo ao outro um dever ou uma obrigação correspondente. Impor um dever significa precisamente imperar” (p. 230). Com base nesta definição, o autor exclui da esfera do direito sejam as “afirmações ou observações de fato”, isto é, o que nós chamamos de proposições descritivas, sejam as formas atenuadas de imposição, como os conselhos e as exortações.⁴²

A teoria disjuntiva, de Carlos Cossio, define como norma principal a que contém o dever: dada a hipótese, por ele denominada de “endonormativa”, deve ser a prestação (conseqüência endonormativa); não realizada a prestação, haverá a sanção (denominada de perinorma). Para Kelsen, no primeiro momento, não é difícil deduzir que a norma Hipótese-prestação (H-P) apenas repete o que já estava contido na norma sancionante, de maneira indireta (não cumprimento da prestação,

⁴² BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito*. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995, p. 108.

gera a sanção: NP-S). Assim sendo, se a norma prevê uma explícita sanção para o descumprimento da prestação (conteúdo de um dever), é porque a ordem jurídica desejaria que a prestação fosse cumprida. Advindo, daí, o caráter secundário que revestiria a norma impositiva. O precursor da Teoria Ecológica, ao estabelecer o juízo disjuntivo da norma jurídica, enfatiza que a sanção é relevante e contemplada pelo Direito. Não pode, contudo, atribuir-lhe o caráter de exclusividade ou prevalência no ordenamento jurídico, pois as regras de conduta e as demais normas do sistema são imprescindíveis para a sua inteireza. Esclarece, ainda, que a liberdade é “jurídica, en cuanto que la juridicidad, con su disyunción de lo lícito y lo ilícito, es la categoría intersubjetiva de toda conducta.”⁴³ Continua o autor:

- 1 – dada una situación coexistencial como el hecho inicial de una totalidad sucesiva (H),
- 2 – deve ser (cópula proposicional),
- 3 – la prestación de alguien (P),
- 4 – como alguien obligado (Ao),
- 5 – ante alguien titular (At),
- 6 – o (cópula disyuntiva que delimita endonorma y perinorma),
- 7 – dado el entuerto como no prestación (no – P),
- 2 – deve ser (cópula proposicional),
- 8 – la sanción del responsable (S),
- 9 – impuesta por um funcionario obligado a ello (Fo),
- 10 – gracias a la pretensión de la Comunidad (pC).

Caso não se realize a consequência endonormativa, há o desdobramento (juízo disjuntivo) através da perinorma, que igualmente contém uma estrutura hipotética (são duas estruturas hipotéticas e uma só norma) decorrente do ilícito cometido, ao qual é atribuída uma sanção (consequência da perinorma). Ressalte-se aqui a divergência existente entre as duas teorias quanto ao órgão aplicador da sanção. A teoria tem o mérito de colocar desde sua concepção inicial a conduta como fator preponderante da norma, tratando a sanção como um desdobramento na

⁴³ COSSIO, Carlos. La teoría ecológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964, p. 656.

hipótese do não cumprimento da prestação.

Importante destacar, de qualquer forma, que tanto na teoria egológica, quanto na teoria pura do direito, ambas as normas jurídicas têm estruturas distintas, utilizando-se da modalidade hipotética, isto é, são dotadas de hipótese e consequência normativa. Não é adequado, do ponto de vista lógico, admitir a sanção como parte integrante da mesma norma (complexa), uma vez que partem de supostos distintos para atingir seu nexu imputativo, além da possibilidade da existência de uma desvinculada da outra, como afirmado acima (inserir no sistema norma de conduta, observada pelos seus destinatários, embora sem a vinculação de norma de sanção para o seu descumprimento).

Mister salientar, contudo, que ambas as normas são imprescindíveis conjuntamente para estipular as regras jurídicas aplicáveis e para garantir sua eficácia. Uma, por prescrever a conduta pretendida pelo Estado e a outra, por tornar possível a imposição dessa conduta mediante a fixação de uma sanção aos que insistem em não cumpri-la. Verifica-se, portanto, que são normas interdependentes, pois uma seria inócua se não existisse a outra.

Apesar das diversas teorias, nenhuma alcançou a precisão, a profundidade e a lógica jurídica demonstrada por Hans Kelsen. Cumpre citar uma de suas conclusões, destacadas pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Do que fica dito resulta de uma ordem jurídica, se em que nem todas as suas normas estatuem atos de coação, pode, no entanto, ser caracterizada como ordem de coação, na medida em que todas as suas normas, que não estatuem elas próprias um ato coercitivo e, por isso, não contenham uma prescrição, mas antes confirmam competência para a produção de normas ou contenham uma permissão positiva, são normas não autônomas, pois apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coerção. E também nem todas as normas estatuidoras de um ato de coerção prescrevem uma conduta determinada (a conduta oposta à visada por este ato) mas somente aquelas que estatuem o ato de

coação como reação contra uma determinada conduta humana, isto é, como sanção. Por isso o Direito, ainda por esta razão, não tem caráter exclusivamente prescritivo ou imperativista.⁴⁴

Nesse pormenor, destaca-se a importância substancial das normas de conduta e das sancionantes como aquelas que compõem o ordenamento jurídico, uma vez que as demais somente teriam utilidade quando vinculadas a esses tipos normativos. As denominadas principiológicas e técnicas, dentre outras que a doutrina elenca como divergentes das normas de conduta e sancionantes (exceto de organização e processuais), são parte integrante dessas. A definição da hipótese normativa só é possível a partir da conjugação de todas as regras estabelecidas no sistema jurídico, inclusive as descritas acima, pois sem a composição dos princípios como delimitadores do poder, a título de exemplo, não haveria uma norma de conduta válida - é esse seu pressuposto de existência. A conjugação de todas estas regras do ordenamento é que permite a formatação das normas jurídicas de conduta e sancionantes, não podendo dissociá-las, sob pena de fragmentar-se o sistema e possibilitar-lhe equívocos na interpretação e na formulação das proposições jurídicas.

O professor Lourival Vilanova⁴⁵ também classifica as normas jurídicas em primárias e secundárias. No entanto, diverge no tocante à natureza jurídica da divisão ora enunciada, uma vez que a norma secundária seria eminentemente processual, visando assegurar o cumprimento da pretensão do titular do direito nas situações em que não são cumpridas as prestações pelo sujeito passivo. A sanção estaria vinculada à existência de um direito subjetivo de ação contra a parte contrária da relação jurídica, pretendendo que o Estado imponha a observância de

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 53.

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 74 et seq..

seu objeto, constituindo uma relação jurídica formal ou adjetiva (natureza processual), enquanto a primária consistiria numa relação jurídica material. Nesta específica relação há igualmente a presença da sanção através da penalidade imposta pelo não cumprimento da conduta, tudo integrante da mesma relação jurídica, enquanto a norma secundária equipara a eficácia judicial a uma penalidade a ser suportada pelo autor do ilícito.⁴⁶

Não se pode aderir, contudo, à posição do ilustre professor ao estabelecer a norma jurídica processual como mecanismo de sanção, no intuito de ser utilizada nas hipóteses em que há o não cumprimento do dever jurídico pelo sujeito passivo da relação jurídica. Isso porque, apesar de ser o instrumento de satisfação dos direitos materiais assegurados pela realização das normas jurídicas de conduta e sancionante, o processo (norma processual) pode ser exercido sem a existência efetiva do direito material postulado (direito de ação). Ademais, pode ser utilizado tanto para o cumprimento da conduta como o da sanção e, em determinadas situações, apesar da não observância da regra normativa (função preventiva). Correta a posição de colocá-lo como norma autônoma, mas equivocada sua vinculação à norma primária, sobretudo como condição de sanção.

Vislumbra-se, assim, que os diferentes elementos e conceitos utilizados nas teorias que abordaram a norma jurídica convergem para alguns pontos congruentes, como ocorre com as sanções estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

⁴⁶ “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regra de conduta dotada daquela ‘jurisdicção formal’ (Del Vecchio), aí encontramos sua composição dual. Podem as partes, os elementos, que inexistem por si sós, estarem dispersos na legislação positiva, integrando corpos jurídicos, como os chamava Ihering, os mais diversos. Todavia, recompondo logicamente, temos: parte ou membro da norma que tem a função de descrever possível ocorrência no mundo, possível modificação do estado de coisas que entretêm a instável circunstância humana. É a hipótese da norma (seu antecedente, pressuposto, prótese, como se denomine). (...) E a estrutura interna desse primeiro membro da proposição jurídica articula-se em forma lógica de implicação: a hipótese implica a tese, ou o antecedente (em sentido formal) implica o consequente. A hipótese é o descritor de possível situação fática do mundo (natural ou social, social juridicizada, inclusive), cuja ocorrência na realidade verifica o descrito na hipótese.” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 51 e seguintes).

Independentemente de formularem juízos categóricos ou hipotéticos, bem como da classificação dos tipos normativos, a penalidade imposta pela não observância da conduta pretendida pela norma é justificável no sistema jurídico. No entanto, esse caráter coativo do ordenamento não pode encobrir a norma de conduta, como sendo cerne desse sistema único, completo e coerente, por se tratar da função maior da norma jurídica.

Nessa análise restou evidente a relevância da função da norma processual no ordenamento jurídico, principalmente a ausência de sua sistematização no positivismo, que se preocupou essencialmente com a relação jurídica de direito material e encampou o processo como mero instrumento componente de sua estrutura normativa. Não concordando com o equívoco vislumbrado nos doutrinadores que trabalharam a concepção da *Teoria Geral do Direito*, e pela ausência sistematizada do exame da matéria pelos processualistas, pelo menos na forma de integração da norma processual no ordenamento jurídico, propõe-se uma breve digressão sobre o tema. Faz-se necessária esta abordagem para se ingressar no aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

1.4 NORMA JURÍDICA PROCESSUAL

A responsabilidade que o teórico tem com as idéias que coloca em circulação limita-se à sua honestidade, pois não se pode amordaçar o pensamento, nem se colocar em uma camisa-de-força a liberdade que constitui instrumento de sua veiculação. Por isso, teoria são teorias. (...) Quando se diz que a ciência é uma procura, uma investigação, uma tentativa de compreensão, está implícito, nessa afirmação, que o intelecto se debruça sobre a realidade procurando entendê-la, pois o conhecimento não é um objeto natural que possa ser simplesmente encontrado em algum lugar, mas é, antes, construído sobre uma determinada realidade.⁴⁷

⁴⁷ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 9-20.

Admitir a existência autônoma da norma jurídica processual foi esforço hercúleo, principalmente quando se resta apegado às teorias do positivismo jurídico, até então propostas e logicamente encadeadas. O esforço não consistiu apenas e tão somente na questão de sua autonomia, pois não só os processualistas já a defendiam, como positivistas da estirpe do professor Lourival Vilanova. Consiste, sim, na vinculação dessa autonomia à sua função no ordenamento jurídico. O questionamento proposto foi verdadeira espada de Dâmocles a constantemente fincar a razão: qual sua exata finalidade? Existe processo legislativo, administrativo e judicial? Quais são suas características e pressupostos?

O retorno às diversas teorias processualistas, das mais antigas às novas tendências, revelou a ausência de estudo integrado entre a norma jurídica tributária e o processo, pelo menos no tocante ao entrelaçamento da sua concepção formalista e estática à sua visão dinâmica, no ordenamento jurídico. Resistir à facilidade de se adotar determinada teoria para atingir o resultado pretendido, sem a análise estrutural do sistema, consistiu num desafio, colocando em xeque a racionalidade adotada pelos paradigmas utilizados na elaboração do presente estudo. Aceitar como pronta a teorização do processo tributário administrativo e destacá-lo da parte procedimental não consistiria tarefa árdua. Mas, a partir dos pressupostos dessa teoria, como explicar logicamente, no sistema jurídico, a existência de processo legislativo e a função jurisdicional?

Após essas e outras perguntas, passando pelos conflitos pessoais daí originados, decidiu-se por adotar a teoria relacionista do processo, com significativas alterações, como a mais adequada à justificativa da autonomia da norma processual e sua integração sistemática ao ordenamento jurídico. Seus adeptos visualizam na norma processual a existência de uma relação jurídica triádica partes e juiz,

independentemente da relação jurídica material existente, embora sua finalidade seja assegurar a efetividade dessa última relação. Decidiu-se, por essa direção de forma inconformada, mas optando pela racionalidade lógica, pois a escolha implica na negação da existência do processo tributário administrativo no direito pátrio. Todavia, constata-se que a diferença prática entre o procedimento administrativo e o processo, em algumas situações, tirante a função jurisdicional, é apenas nominal. Embora sua aplicação normativa não coincida, as regras jurídicas que compõem as referidas normas podem se aproximar consideravelmente, como se denota da inserção dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório em ambas.

Essas considerações se fazem necessárias pelo fato de que a exposição das diversas teorias processuais não constitui o escopo do trabalho, motivo pelo qual serão apresentadas as principais posições doutrinárias e a razão que me levou a afastá-las na estruturação das normas jurídicas integrantes do ordenamento e na sua classificação como norma jurídica autônoma. Apesar de não se tratar da essência desse estudo, os conceitos admitidos a partir da teorização encampada foram imprescindíveis para se reconhecer a existência do aspecto procedimental na norma jurídica tributária. Concepção contrária à de um aspecto processual, como ocorreria se compreendesse que as regras processuais se encontrassem presentes no conseqüente normativo das normas de conduta e de sanção – nas relações jurídicas de direito material – como inicialmente imaginava. Além disso, não se pode deixar de registrar que, seguramente, foi uma das maiores dificuldades enfrentadas no desenvolvimento da tese.

A norma jurídica, como já exposto, estabelece de forma imperativa a observância de fatos qualificados como jurídicos, em virtude de sua previsão

abstrata no ordenamento. As normas de conduta e de sanção estabelecem um *dever ser* através da prescrição denominada de hipotética, diferente do que ocorre com as de organização, em que predominam os juízos categóricos. Dessa forma, para existir de forma autônoma a norma processual, necessária a demonstração de que se trata de mandamento diverso das normas jurídicas até aqui descritas, explicitando sua estrutura estática. Chegar-se-á nessa classificação não só pela análise conceitual, mas também pelo método dedutivo de sua explanação.

A adoção da relação jurídica processual como parte da essência do direito processual não justifica, por si só, o reconhecimento da existência autônoma da norma processual como componente do ordenamento jurídico, a ponto de espelhar até mesmo a autonomia didática deste ramo do conhecimento jurídico. Se isso fosse realidade, teríamos a necessidade de identificar normas autônomas constitucionais, administrativas, trabalhistas e assim sucessivamente. Na verdade, a autonomia desses ramos está presente na identificação das relações jurídicas que lhes são peculiares, oriundas das diversas espécies normativas que compõem o sistema jurídico (conduta, sanção, organização e processual), aliadas aos princípios e objeto específico de estudo. Esses três elementos, relação jurídica, princípios e objeto de estudo, serão sempre analisados e destacados através dessas normas jurídicas.

Assim, o que poderia justificar a existência da norma jurídica processual? Retorna-se, nesse ponto, a uma identificação extremamente criticada pela doutrina processual recente, que se auto-intitulou de moderna: a presença da jurisdição, entendida essa como poder estatal específico de solução de conflitos. Essa característica é que irá distinguir a relação jurídica processual das demais, especialmente quando da identificação de suas partes integrantes, pois

necessariamente se identificará uma pessoa, órgão ou entidade com atribuição específica de dirimir, de forma definitiva e com observância obrigatória, as eventuais controvérsias ou demais questões originadas do meio social, através da aplicação das normas jurídicas que compõem o ordenamento.

Nessa definição, destaca-se a retomada da idéia da norma processual como instrumento do exercício da jurisdição, mas não como mera técnica de realização. Seu desenvolvimento ocorre por meio do procedimento, com critérios de cunho científico, face à sua imprescindibilidade na composição do sistema jurídico, permitindo sua aplicação e efetividade. Eduardo García Maynez⁴⁸ já sustentava que toda técnica tem obrigatoriamente natureza científica, pois está sempre vinculada a cumprir uma finalidade e possui destino determinado, caso contrário, nunca será uma técnica.

Poder-se-ia questionar quanto à presença de elementos típicos do exercício da jurisdição: órgão judiciário, imparcialidade de sua existência, contraditório, ampla defesa e outros. No entanto, esses elementos não são da essência da norma processual, mas componentes do direito positivo do país, de acordo com a concepção de Estado adotada. Afirma-se que o Estado Moderno, com regime democrático, caracteriza-se por possuir normas processuais que contém, dentre outros, esses elementos. Todavia, embora num primeiro momento se vislumbre absurdo, o Estado e seu ordenamento podem prescindir dessas regras, como eventualmente se observa de nações autoritárias, em que os direitos e garantias individuais não se encontram inseridas no sistema jurídico. O que o ordenamento não prescinde é do poder específico para decidir os conflitos, ainda que concentrados na mão de uma única pessoa, como se via no período do

⁴⁸ MAYNEZ, Eduardo García. *Introducción al estudio del derecho*. 25. ed. México: Porrúa, 1975, p. 317.

absolutismo, ou atribuídos aos particulares, como na arbitragem desenvolvida no direito romano, o que se realiza através das normas processuais. Logo, a norma processual desenvolve-se como exercício da jurisdição, entendida essa como o poder de solução definitiva das questões que lhe são submetidas, independentemente da existência de lide, embora essa venha a ser a atuação usual, e de seu caráter estatal, apesar dessa característica figurar como parte do Estado Moderno.

As normas processuais diferem das normas de conduta e de sanção, por se destinarem a valorar determinado fato de lícito ou ilícito no ordenamento jurídico, bem como se distinguem das normas de organização, pois não objetivam a formação estrutural da sociedade. Seu intuito é de permitir o exercício da função⁴⁹ jurisdicional, pelo poder público ou a quem o ordenamento incumbir, manifestando-se, via de regra, através do instrumento procedimental. O exercício dessa função é legitimado da mesma forma que as demais atribuições da organização social, que aqui se resumirá como sendo o Estado, embora com esse não se confunda. Embora não comungue da posição ora externada, transcrevo as palavras do professor Aroldo Plínio Gonçalves: “Entretanto, quaisquer que possam ser as teorias desenvolvidas sobre o Estado, dificilmente será possível concebê-lo sem a função jurisdicional, ainda que se mudem as formulações sobre os modelos instrumentais de sua atuação. E a função jurisdicional, no Estado contemporâneo, não é apenas a expressão de um poder, mas é atividade dirigida e disciplinada pela norma

⁴⁹ “Em direito administrativo ‘função’ significa vínculo incidível que une o poder outorgado ao agente e o dever que lhe é imposto, dirigidos ao atingimento de determinado escopo preestabelecido. Como se trata de atividade administrativa pública, o fim ao qual se visa é sempre de interesse público, que assumirá a conformação que lhe for dada por lei. (...) Para o direito administrativo são sete os elementos que compõem o conceito de função: (a) *agente público*, investido no (b) *dever* de satisfazer uma (c) *finalidade* no (d) *interesse público*, tal como (e) *fixado em lei*, necessitando para isso dos (f) *poderes* indispensáveis à consecução de seu dever, outorgados sempre (g) no *interesse alheio* ao sujeito que maneja o poder.” (MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30-31).

jurídica.”⁵⁰

A estrutura da norma jurídica processual também está vinculada à proposição hipotética, tendo por hipótese o exercício do denominado *direito de ação* e, como conseqüência, o desenvolvimento da relação jurídica processual, que será apreciada no próximo tópico. Iniciado o movimento da função jurisdicional pelos meios contidos no direito positivo, automaticamente se instaura o vínculo entre o representante da jurisdição e a parte ou as partes integrantes da relação. Normalmente, o norte dessa relação é estruturado pela técnica do procedimento, entendida essa como o conjunto ordenado de fatos jurídicos tendentes a atingir finalidade prevista na norma jurídica.

No desenvolvimento inicial do estudo do processo sempre se colocou o procedimento como mero rito da aplicação judicial do direito, ou seja, destinava-se, única e exclusivamente, às normas processuais na aplicação da função jurisdicional. Posteriormente, sob a influência de Bülow,⁵¹ procurou-se centrar a distinção entre os dois institutos jurídicos num critério finalístico, sustentando que o procedimento seria destituído de qualquer fim. O critério teleológico do processo, por sua vez, baseava-se no exercício da função jurisdicional. Verifica-se que apesar da modificação do fundamento, a natureza jurídica não se altera, isto é, o procedimento permanece como a forma de exteriorização do processo (atos ordenados para a aplicação da função jurisdicional).

Essa concepção está relacionada com os teóricos do processo como relação jurídica, começando seu desenvolvimento com Windscheid ao sustentar o vínculo entre dois sujeitos, ativo e passivo, no qual o primeiro poderia exigir do segundo o cumprimento de determinada conduta (de um dever jurídico). Apesar das

⁵⁰ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 52.

⁵¹ BULOW, Oskar Von. *Teoria das exceções e dos pressupostos processuais*. São Paulo: LZN, 2003.

críticas de juristas como Von Hering, Dabin e Jellineck, nenhum logrou alterar a idéia do direito subjetivo interligado ao sujeito ativo da relação, estabelecendo-se a prerrogativa de exigir do sujeito passivo a conduta pretendida – imposição direta entre as partes da relação jurídica.⁵²

Chiovenda⁵³ desenvolve a teoria relacionista, na qual atribui a concepção do direito subjetivo de ação, do processo como relação jurídica e como instrumento da lei, fazendo atuar o direito material e garantindo a pacificação social. Há entre a ação e o vínculo obrigacional uma relação estreita, em que o direito subjetivo é a vontade do autor da ação, enquanto o processo busca a atuação da vontade da lei pelo exame da norma abstrata e da questão de fato. O mestre italiano critica Carnelutti no que tange à afirmação do jurista de que o processo se verifica pela justa composição da lide, uma vez que o critério de justiça é valoritivo e sua função é apenas aplicar a norma. Nos dizeres do professor Humberto Theodoro Júnior, “a relação entre *ius* (direito) e *iudicium* (processo) é a mesma que há entre o pensamento e a palavra: uma relação circular. *Iudicium* (processo) é encarnação do *ius* (direito); mas o direito não existe senão encarnado.”⁵⁴

Recentemente, o professor José Roberto dos Santos Bedaque busca estabelecer uma vinculação indissociável entre o processo e o direito material. Afirma que “o próprio conceito de direito processual está vinculado de forma inseparável a fenômeno verificado no plano do direito material, consistente na sua não realização espontânea”. Sustenta que a tutela jurisdicional só existe na hipótese do reconhecimento do direito material pelo juiz, numa relação jurídica triangular (existência de lide), desenvolvida pelo contraditório. “Na concepção de direito

⁵² GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 77.

⁵³ CHIOVENDA. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1969, v. I, n. 6, p. 22.

⁵⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito e processo – direito processual civil ao vivo*. Rio de Janeiro: Aide, 1997, v. 5, p. 26.

processual não se pode prescindir do direito material, sob pena de transformar aquela ciência num desinteressante sistema de formalidades e prazos.”⁵⁵ Expõe o processo como verdadeira forma de aplicação da sanção para aquele que descumpra a norma jurídica, já que a tutela jurisdicional somente existe quando se acata as pretensões deduzidas pelo autor da ação.

Liebman⁵⁶ avançou nesse posicionamento ao distinguir o poder de agir em juízo do direito subjetivo de ação. Examinando o art. 24 da Constituição Italiana extrai a legitimação do interesse de agir, exigindo para tanto a tutela de um direito ou interesse legítimo lesado ou ameaçado. O interesse de agir e a legitimação constituiriam, portanto, elementos da norma processual. Assevera que a jurisdição é realizada por meio do processo, assegurando a eficácia prática e efetiva do sistema jurídico, pois as demais normas jurídicas tornam-se critério de julgamento para o órgão estatal competente. O procedimento seria o conjunto de atos preestabelecidos para se chegar ao resultado final, enquanto o processo estabelece “a existência de toda uma série de posições e de relação recíprocas entre os seus sujeitos as quais são reguladas juridicamente e formam, no seu conjunto, uma relação jurídica, a *relação jurídica processual*.”

Esse foi um momento significativo no avanço do direito processual, pois se confirmou que o acesso ao provimento jurisdicional independe da existência do direito material, uma vez que, após o regular trâmite procedimental, o órgão estatal competente poderá reconhecer a inexistência de qualquer violação ou ameaça à pretensão que se buscou tutelar. A prestação jurisdicional, através da incidência da norma jurídica processual, efetivou-se apesar da ausência do direito substancial.

⁵⁵ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material sobre o processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 11 *et seq.* “Já, a tutela jurisdicional está reservada apenas para aqueles que efetivamente estejam amparados no plano do direito material.”

⁵⁶ LIEBMAN, Enrico Túlio. *Manual de direito processual civil*. Trad. Cândio Rangel Dinamarco. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. I, p. 3-4; 39-40.

Tal constatação foi fundamental para afastar a idéia de que o processo era componente da norma jurídica de conduta e de sanção, existindo a função jurisdicional apenas e tão somente para efetivar o cumprimento das prestações impostas nas referidas normas. Nesse caso, ter-se-ia de admitir que o processo, enquanto prestação jurisdicional, integraria o conseqüente normativo e estaria inserido no desenvolvimento da relação jurídica material. Se porventura fosse sua característica, o exercício do direito de ação seria derivado da realização da hipótese normativa, assegurando a existência do direito material e colocando o processo à disposição de seu titular para sua efetivação. No entanto, a autonomia do direito de ação demonstra que o acesso à jurisdição é assegurado mesmo àqueles que não possuem dito direito, o que acarreta a impossibilidade lógica de que o processo constitua parte das normas de conduta e sancionantes, já que exercitável independentemente da hipótese presente nas referidas normas (a conseqüência normativa é inerente à realização de sua hipótese).

Cogitou-se da existência da norma jurídica processual sem autonomia perante o ordenamento, na medida em que estaria vinculada à existência da norma de conduta e de sanção, como mecanismo para também assegurar sua eficácia. Seria similar à idéia da teoria disjuntiva de Carlos Cossio, onde a endonorma seria a conduta ou a sanção estabelecida e a perinorma o processo como instrumento de efetividade do direito substancial. Aproximar-se-ia, ainda, ao pensamento de Lourival Vilanova, segundo o qual a norma processual é uma espécie de norma secundária, atrelada à norma primária, em que se encontrariam as condutas e sanções. A única divergência da teoria do jus-filósofo pernambucano seria o fato de não a considerar sanção específica pelo não cumprimento do dever jurídico previsto nas demais normas, além de diferenciar as normas de conduta e sanção. O processo seria visto

como instrumento da satisfação dos interesses do titular da pretensão ameaçada ou violada, jamais como sanção atribuída ao praticando do ilícito (não observância da prestação).

Abstratamente, se ocorre o fato G (não observância do dever), então A exigirá de B a sanção pelo não-cumprimento, chegando até o limite do exercício da coação judicial para o cumprimento do devido. Está fora de análise a nova relação processual, que tem como um de seus pressupostos a relação jurídica inobservada. Sem passarmos por alto que a relação jurídica processual é autônoma, em face da relação jurídica material. (...) Realmente, ainda que a teoria processual moderna tenha a segunda relação, a relação processual, como autônoma, abstrata, não é ela desligada da relação substantiva. Tanto que entre as condições da ação requer-se que o sujeito ativo deduza regularmente sua pretensão material, fundamente o pedido de tutela jurisdicional.⁵⁷

Nesse aspecto, o direito material seria uma espécie de condição de se acionar a norma jurídica processual: verdadeira condição de ação. Tem-se, porém, que as premissas não se sustentam pelas mesmas razões expostas na primeira análise (processo como parte do direito material). Isto porque, as partes que não são titulares do direito material jamais poderiam ter acesso ao órgão estatal competente para solucionar a contraposição de interesses, não se reconhecendo a incontestável realidade da autonomia do direito de ação.

Diante dessas ponderações, conclui-se que a norma jurídica processual é autônoma no ordenamento jurídico, com a função de aplicar a prestação jurisdicional. O direito a essa prestação será atribuído a todo sujeito que ingressar com um pedido, ao que se convencionou chamar de ação, perante o órgão judiciário, por ser, no direito positivo, o competente para o exercício dessa atribuição. Sob esse contexto, é inevitável a indagação sobre o interesse de agir, da legitimidade das partes e da possibilidade jurídica do pedido, elementos também

⁵⁷ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 175-194.

conhecidos como condições da ação, aventadas, inicialmente, pelo próprio Liebman. Aroldo Plínio Gonçalves, percebendo a incoerência doutrinária, pondera que no direito brasileiro, que seguiu essas tradições, “as condições fixadas pelo art. 3º do Código “para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade” – são condições que só poderiam ser apreciadas após a instalação do processo, e assim só podem se tornar questões intraprocessuais. A instauração do processo não depende delas, e nem mesmo podem elas existir antes do processo.”⁵⁸

Com razão o ilustre processualista, pois as condições elencadas somente são verificáveis após a instauração do processo pelo ajuizamento da ação, quando já incidiu a norma jurídica processual pela realização de seu pressuposto fático. Por isso a relação jurídica processual se solidifica independente da relação jurídica de direito material, bem como desprezando a necessidade do provimento de mérito, embora venha a ser sua finalidade maior, e, muito menos, favorável ao titular da pretensão deduzida em juízo. Assim, a relação jurídica processual se forma, dentre as pluralidades de vínculos possíveis para a mesma relação, em primeiro lugar pelo vínculo entre autor e magistrado, tornando-se desnecessária a citação válida para a formação desta relação jurídica. O segundo vínculo efetiva-se com a citação da parte contrária (réu), consumando-se a famosa relação triádica, que somente se justificará na hipótese do poder jurisdicional entender possível que a pretensão deduzida afete a esfera de direitos do réu. Caso contrário, isto é, não estando presentes um dos motivos listados como condições da ação, a relação jurídica processual até ali instaurada não deve prosseguir, por não vislumbrar a viabilidade da análise de mérito do direito que se buscava tutelar. Deve, então, ser proferida sentença terminativa do feito, sem o exame do mérito, consolidando-se a prestação

⁵⁸ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 142.

jurisdicional e a incidência da norma jurídica processual.⁵⁹

Na eventualidade de se examinar o mérito da demanda apresentada ao órgão estatal competente, a relação jurídica de direito material será necessariamente analisada e objeto de pronunciamento do magistrado. Isso após o desenvolvimento válido e regular do procedimento definido na norma aplicável, geralmente pelo contraditório, em que se permite a discussão sobre sua existência e a produção das provas pelas partes. Os efeitos do provimento jurisdicional repercutem no direito substancial, mesmo na hipótese de decisão desfavorável, pois implica no reconhecimento de que a pretensão deduzida não subsiste perante o ordenamento jurídico, inviabilizando qualquer modificação na situação jurídica desencadeada. Logo, as intituladas condições da ação nada mais são do que pressupostos para a análise de mérito da questão submetida à apreciação do poder jurisdicional, jamais requisitos para o exercício do autônomo direito de ação e da movimentação da jurisdição, constatando a impropriedade lógica de sua denominação.

É certo, portanto, que a tutela jurisdicional é dada mesmo diante de quem não tem, efetivamente, o direito subjetivo material que invoca contra o adversário. Mas isto se deve ao objetivo de eliminar o litígio, que intranqüiliza o convívio social e compromete a autoridade do ordenamento jurídico. A lei não pode ter seu império negado ou diminuído. O processo é, nessa ordem, o instrumento de manutenção do direito ou de atuação frente às situações de conflito.⁶⁰

⁵⁹ Nesse aspecto há a discordância da posição do professor Humberto Theodoro Júnior, que sustenta a validade da relação jurídica processual somente com a existência dos pressupostos processuais (genérica capacidade das partes, a regularidade da representação processual, competência do órgão jurisdicional e a adequada forma procedimental); na vinculação da relação jurídica processual com a situação fática, devem estar presentes as condições da ação (legitimidade da parte, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido). Como se demonstrou, a relação jurídica processual deve prescindir desses elementos, somente verificáveis no seu interior. São todos pressupostos que implicarão na forma do provimento jurisdicional prestado. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de direito processual civil. Rio de Janeiro: Forense)

⁶⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito e processo – direito processual civil ao vivo*. Rio de Janeiro: Aide, 1997, v. 5, p. 27.

É injustificável a inserção na conceituação de processo, visto como relação jurídica, da idéia de que o mesmo é instrumento da paz social. Cândido Rangel Dinamarco,⁶¹ trilhando os caminhos de Chiovenda, espousa a tese de que o processo busca a pacificação social, possuindo fins políticos, de afirmação da autoridade do Estado. Sustenta que o conceito de jurisdição é político e não jurídico. O processo seria, assim, instrumento da jurisdição, que propicia a efetividade do direito material oriundo das demais normas jurídicas e constitui mecanismo de garantia de sua realização. Isso consiste em aplicação de norma que, como já se disse, é desprovida de qualquer valor subjetivo, como se verifica da expressão “pacificação social”. É norma jurídica específica que serve de instrumento para o sistema jurídico, independentemente da modalidade de Estado que venha a ser concebida. Logo, não se considera adequada a vinculação entre critérios políticos e jurídicos para a compreensão do processo. A paz social é elemento extrínseco ao instituto processual, embora no Estado Democrático de Direito consista num de seus instrumentos.

A argumentação quanto à diferença entre processo e procedimento foi recentemente criticada e reformulada pelo professor italiano Élio Fazzalari, que propõe a classificação do procedimento como gênero e o processo como uma de suas espécies, qual seja: aquela que se desenvolve mediante a participação das partes interessadas no ato final, através de atuação fulcrada no contraditório, realizado de forma paritária e simétrica entre as mesmas, já que possuem interesses antagônicos. A decisão final, por sua vez, tem caráter imperativo, pois seus efeitos poderão atingir o conjunto de direitos dos sujeitos envolvidos. Nessa definição, admite-se a existência de processo administrativo, legislativo e judicial:

⁶¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 207.

procedimento desenvolvido em contraditório, de forma paritária e simétrica entre as partes que sofrerão os efeitos do provimento.

O procedimento, segundo o citado autor, seria atividade oriunda de uma seqüência ordenada de normas, através de atos e posições subjetivas dos sujeitos perante as normas de direito material, com a finalidade de preparar ato estatal consistente num provimento - ato estatal imperativo, produzido pelo órgão competente do poder público, de acordo com as normas vigentes, podendo ser ato jurisdicional, legislativo ou administrativo. Da mesma forma, haverá procedimento administrativo, legislativo e judicial, sempre que não for necessário o contraditório com os efeitos acima mencionados.

Il procedimento si coglie quando ci trova di fronte a una serie de norme, ciascuna delle quali regola una determinata condotta (qualificandola come lecita o doverosa), ma enuncia come presupposto della própria incidenza il compimento di un'attività regolata da altra norma della serie, e così via fino allá norma regolatrice di un atto finale. (...)

Se, poi, al procedimento di formazione del provvedimento, alle attività preparatorie attraverso le quali si verificano i presupposti del provvedimento stesso, sono chiamati a partecipare, in una o più fasi, anche gli interessati, in contraddittorio, cogliamo l'essenza del "processo": che è, appunto, un procedimento al quale, oltre all'autore dell'atto finale, partecipano, in contraddittorio fra loro, gli interessati, cioè i destinatari degli effetti di tale atto.⁶²

No conceito de procedimento apresentado extrai-se característica importante na sua definição, qual seja, o fato de que possui uma finalidade específica de provimento estatal, instituto típico da *teoria geral do direito público*. Não se trata de mero conjunto ordenado de atos jurídicos, mas sim ordenados de modo a atingir o objetivo preconizado no texto normativo, consistente na prática de atos administrativos específicos ou na constatação de determinados fatos relevantes na esfera do direito. Não se deve, portanto, limitá-lo aos atos estatais estabelecidos

⁶² FAZZALARI, Élio. *Istituzioni di diritto processuale*. 5. ed. Padova: Cedam 1989, p. 57-58.

como provimento, que afetam os interesses de terceiros no sentido de criar, alterar ou extinguir direitos.

A norma jurídica processual desenvolve-se através de procedimento que possui um objetivo especial: a aplicação da prestação jurisdicional. Essa prestação consiste no reconhecimento ou não da relação jurídica de direito material estabelecida entre as partes da relação processual, com ou sem provimento de mérito, pelo órgão estatal competente, gerando efeitos imediatos sobre a referida relação normativa. Influi na definição das regras que acarretarão o encerramento das relações jurídicas de direito material, tratando-se de norma jurídica instrumental, que poderá gerar a alteração do curso da relação jurídica, no seu espectro dinâmico. Essa instrumentalidade não retira a importância do processo, já que a prestação jurisdicional é fundamental para a definição da relação jurídica material.⁶³

Por essa razão, não se pode falar em processo administrativo ou legislativo, mas apenas em procedimento componente de outra relação jurídica, que não se confunde com a relação jurídica processual. Não existe relação jurídica procedimental ou norma procedimental. O procedimento é instrumento de realização do direito vinculado à norma jurídica, consoante suas finalidades. Nas normas de organização de cunho legislativo a relação jurídica que se instaura desenvolver-se-á através do procedimento legislativo, sem a obrigatoriedade da presença do contraditório, já que se trata da forma de exteriorização da vontade do povo, titular soberano do poder no Estado Democrático de Direito⁶⁴. O mesmo se verificará com

⁶³ Exatamente por isso não se pode concordar com as críticas formuladas pelo professor José Roberto dos Santos Bedaque: “É exatamente essa a visão que tenho do direito processual. Tratando-se de ciência instrumental, não é possível concebê-la sem a perfeita identificação dos problemas existentes na sua área de atuação. O processualismo, isto é, a excessiva autonomia do processo frente ao direito material, constitui um mal, pois desconsidera o objeto na construção do instrumento.” (BEDAQUE, Jose Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material sobre o processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19).

⁶⁴ “Habermas já conceituava o Estado Constitucional como uma ordem política livremente estabelecida pela vontade do povo de modo que os destinatários das normas legais podem, ao mesmo tempo, se reconhecerem como autores da lei” (LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Thompson IOB, 2004).

as relações jurídicas oriundas das normas de conduta e de sanção dirigidas à administração pública, que também devem se desenvolver através do procedimento administrativo. O processo, frise-se, destina-se apenas à aplicação da função jurisdicional. Novamente na lição do mestre Humberto Theodoro Júnior:

Mas, ao responder ao exercício do direito de ação, o órgão jurisdicional não age discricionariamente: além de obedecer aos procedimentos da lei processual terá de solucionar a controvérsia segundo as regras do direito material, de tal maneira que, em última análise, o processo cumpre a missão de “atuar a lei” (PODETTI, “Trilogia Estructural de la Ciencia del Proceso Civil”, in Revista de Derecho Procesal, t. 2, vol. I, p. 147).⁶⁵

Tratando-se de discussão das normas jurídicas e sua ordenação no sistema, não se pode deixar de expor que os fatos prescritos na sua hipótese ou na sua conseqüência são considerados fatos jurídicos, pois passam a produzir efeitos para seus destinatários, ou seja, são juridicizados. Daí a assertiva categórica das várias concepções normativas de que não há fato jurídico que não se encontre inserido no ordenamento normativo. “Os efeitos de um fato jurídico são diversos: qualificações de coisas e de pessoas, posições jurídicas, situações jurídicas, direitos, poderes, deveres. Num sentido amplo, o efectual reside na constituição, na modificação e na extinção de relações jurídicas (privadas ou públicas, de direito interno ou de direito internacional, de direito real ou obrigacional, de direito material ou de direito processual).”⁶⁶

Apresentada as principais características do estudo formal da norma jurídica, adotando a concepção do positivismo jurídico, especialmente a definição da estrutura hipotética de sua formação, cumpre tratar da questão relativa à incidência da norma quando ocorre o fato jurídico previsto em sua hipótese, desencadeadora

⁶⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito e processo – direito processual civil ao vivo*. Rio de Janeiro: Aide, 1997, v. 5, p. 16.

⁶⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 57.

da relação jurídica. A discussão da estrutura normativa envolve uma visão estática da norma, em sua concepção abstrata, enquanto a análise da situação jurídica decorrente da incidência normativa pressupõe seu estudo na visão dinâmica da norma, na sua aplicação. Imprescindível a distinção dos dois contextos para o exame integral da norma jurídica tributária, exatamente por que se pretende verificar os reflexos do aspecto procedimental em sua estrutura normativa.

2 RELAÇÃO JURÍDICA NORMATIVA COMO INDIVIDUALIZAÇÃO DO CONSEQÜENTE DA NORMA

Se a norma de Direito é a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma conseqüência a um antecedente ou suposto, procuraremos demonstrar que toda conseqüência normativa é a instalação de uma relação jurídica, o que equivale a dizer que o Direito enlaça à ocorrência do fato hipoteticamente descrito, o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas.⁶⁷

A relação jurídica tem sua origem atrelada à norma jurídica, como derivativo da concretização da hipótese no mundo real, desencadeando um vínculo jurídico entre pessoas, devidamente individualizado no conseqüente normativo. A imputação da conseqüência faz surgir direitos e deveres para as partes integrantes da relação jurídica, vinculadas em torno de um objeto (prestação normativa).⁶⁸

Observa-se, assim, que na relação jurídica deve-se identificar três elementos essenciais para sua configuração, quais sejam, os sujeitos, o objeto e o nexu imputativo ou causal-jurídico, sendo que este último será o responsável pela

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 56.

⁶⁸ "A relação jurídica irradia-se depois da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência. A irradiação da relação jurídica é um efeito (conseqüência) jurídico da incidência da regra jurídica." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 339).

vinculação entre as partes e destas com o objeto obrigacional.⁶⁹ Esse vínculo imputativo surge justamente da incidência da norma jurídica através da realização de sua hipótese, transformando o suporte fático abstrato prescrito em suporte fático concreto e passando a produzir os correspondentes efeitos jurídicos (relação de causalidade jurídica).

Sendo a relação jurídica decorrência da incidência da norma jurídica, não é demasiado destacar que essa incidência só é possível quando a norma em questão já se encontra em vigor. A promulgação e respectiva publicação tornam a norma jurídica existente, mas a produção de seus efeitos se consuma a partir da vigência, quando estará apta a produzir os efeitos jurídicos (projeção eficaz) pela realização de sua hipótese em função de sua incidência. Na lição de Norberto Bobbio:

Quando os autores acima lembrados dizem que a norma é a valoração de certos fatos, querem dizer que a norma jurídica qualifica certos fatos como jurídicos, isto é, coliga a certos fatos certas conseqüências, chamadas de conseqüências jurídicas. Mas quais são essas conseqüências jurídicas, diversas, por exemplo, das conseqüências naturais? A mais importante e mais freqüente destas conseqüências jurídicas é o surgimento de uma obrigação, ou no indivíduo da sociedade, quando se trata de uma norma primária, ou na pessoa dos juízes, quando se trata de uma norma secundária. Em outras palavras, quando se diz que um fato é valorado por uma norma, nada se diz além disso: o fato é a condição para o surgimento de uma obrigação. *Mas a obrigação reenvia a uma prescrição.*⁷⁰

Acrescente-se, ainda, que o surgimento desta relação jurídica pressupõe, como afirmado, a prática do fato prescrito na hipótese, sendo que o fato concreto (ou conjunto de fatos) realizado deve corresponder em todas as suas características ao

⁶⁹ Utiliza-se a expressão obrigacional, nesse contexto, não como uma relação jurídica de cunho patrimonial, como denominado por significativa parcela da doutrina civilista, mas para abranger toda e qualquer relação jurídica, um vez que o dever jurídico é da sua essência e não distingue seu objeto. Este tema será abordado adiante, no tópico relativo à sujeição passiva da obrigação tributária.

⁷⁰ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico* – lições de filosofia do direito. Trad. Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995, p. 141.

fato abstrato normativo, fenômeno que a doutrina qualifica de subsunção do fato à norma, ou seja, ele deve se concretizar de forma suficiente, apresentando todos os seus elementos. Na lição de Marcos Bernardes de Mello, “a ausência de qualquer dos pressupostos implicará insuficiência do suporte fático e conseqüente impossibilidade lógica da incidência da norma jurídica respectiva.”⁷¹ No ordenamento jurídico esta subsunção será considerada como a aplicação do princípio da legalidade e da segurança jurídica, que integram o suporte normativo para todos os efeitos jurídicos.

O sujeito titular do denominado direito subjetivo,⁷² como aquele tutelado pelo ordenamento, terá o poder de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação, sendo que este terá o dever jurídico correlato de realizá-la. Trata-se da descrição de relação jurídica tipicamente obrigacional. A relação jurídica se instaura nesta situação em função da ocorrência da hipótese normativa, sendo sua observância resguardada pela norma sancionante, ou seja, tem sua origem indissociável da norma jurídica. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho, “não é possível conceber-se a criação de um direito subjetivo fora ou independentemente do vínculo abstrato que cria de maneira concomitante seu correlato dever jurídico, sendo certo que tais direitos e deveres haverão de efetivar-se de modo coativo para que possam receber a qualificação de jurídicos.”⁷³

A relação jurídica parte de uma relação intersubjetiva, isto é, entre no mínimo dois sujeitos, e não em relação à coisa, aos bens materiais ou imateriais. A

⁷¹ MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico (plano de existência)*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 74.

⁷² “Dizer que este indivíduo ‘tem’ um direito subjetivo, isto é, um determinado poder jurídico significa apenas que uma norma jurídica faz de uma conduta deste indivíduo, por ela determinada, pressuposto de determinadas conseqüências. (...) Porém, como já se mostrou, a essência do direito subjetivo, que é mais do que o simples reflexo de um dever jurídico reside em que uma norma confere a um indivíduo o poder jurídico de fazer valer, através de uma ação, o não-cumprimento de um dever jurídico.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 148-149).

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 57.

intersubjetividade se faz presente no sentido da relação imposta pela norma aos sujeitos, diferente da *Teoria da Intersubjetividade*, onde os arbítrios das partes da relação se acomodam em face da liberdade e não como uma imposição. Registre-se, contudo, que a relação jurídica fincada entre os sujeitos desta relação não reside exatamente na existência de direitos e deveres, muitas vezes recíprocos, entre as referidas partes. Há relações que, pelas particularidades do direito positivo, podem subsistir na existência de direitos e deveres, mas não necessariamente correlatos, ou mesmo com uma vinculação entre três sujeitos, como se observa da relação jurídica processual. Ademais, a intersubjetividade existente não precisa ser individualizada, com uma pessoa identificável, mas pode atingir uma coletividade devidamente representada. Acrescente-se, ainda, que a parte da relação não precisa ser dotada de personalidade jurídica, podendo o direito positivo atribuir a condição de sujeito da relação a determinadas situações (ex.: espólio na relação jurídica processual e tributária) inerentes ao suporte fático da relação. Logo, a assertiva constante na primeira fase deste parágrafo.

Diversas teorias contestaram a conceituação da relação jurídica normativa, criticando basicamente o vínculo existente entre as partes em torno do objeto da relação. Alegam que o vínculo não se dá entre os sujeitos, pois não há no desenvolvimento atual da Ciência Jurídica a possibilidade da parte impor diretamente à outra uma conduta, de estabelecer a forma de agir do sujeito passivo. Não há relação de subordinação entre as mesmas. Em outras situações, como no direito real, o vínculo existe sim entre o sujeito e a coisa, na medida em que oponível a todas as pessoas. Exemplificam, ainda, com situações jurídicas em que não é possível individualizar determinado sujeito. Constata-se, então, que a crítica se centra na posição dos sujeitos no interior do vínculo da relação.

Hans Kelsen desenvolveu a idéia de que na relação jurídica não existe o vínculo entre as vontades das partes, ou mesmo entre determinados sujeitos de forma impositiva, tendo em vista que o dever jurídico origina-se diretamente da norma e é a conexão destas que determina a conduta dos indivíduos. Argumentou, também, que não há relação de subordinação entre os sujeitos, pois a imposição da vontade normativa é atribuída ao órgão estatal que exercerá esta competência, o que demonstraria categoricamente a inexistência do vínculo mencionado. No entanto, não nega a noção de dever como conduta estabelecida ao destinatário, embora conteste a concepção do direito subjetivo:

O dever não é algo diferente da norma, o dever é a norma na relação com o sujeito, cuja conduta é imposta. A conduta, mediante a qual se “realiza” o dever, é a conduta mediante a qual se cumpre a norma, com a qual se obedece à norma, aquela que lhe corresponde. A conduta, mediante a qual se “lesa” o dever – como se expressa em sentido figurativo – é a conduta que não correspondente à norma ou – como se costuma dizer – que “contraria” a norma. (...)
O poder jurídico qualificado como “Direito subjetivo” é da mesma espécie que o poder concedido ao juiz pelo Direito – objetivo – para produzir Direito; mas este poder conferido pelo Direito não se qualifica como “Direito” (no sentido subjetivo). Direito é a *norma* – que confere o poder -, não o poder conferido pela norma.⁷⁴

Desenvolveu-se, com este propósito, a *Teoria da Situação Jurídica*, que igualmente não admite a existência do vínculo entre sujeitos, com o poder de exigibilidade da conduta de um sobre a obrigação da outra parte da relação, pelas razões já expostas, mas apenas que há uma situação jurídica oriunda do fato ou ato jurídico que estará disciplinada pela norma jurídica. Admite, todavia, a existência do titular de determinado direito, que não deve se caracterizar como direito subjetivo. Extraí-se a lição de Olímpio Costa Júnior:

⁷⁴ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 170 e 175.

Ambos se servem, para tanto, da noção moderna de situação jurídica, tal como desenvolvida pelo próprio Betti e, entre nós, por Torquato Castro: um conceito genérico, capaz de compreender toda e qualquer situação da vida social regulada pelo direito, nem sempre configurativa de relação jurídica em sentido estrito. Com efeito, se para Betti a situação jurídica é um gênero, do qual a relação intersubjetiva é apenas uma espécie, ainda que a mais ampla, Torquato a divide, coincidentemente, em duas modalidades: a uniposicional, inerente aos direitos absolutos, como os reais; e a relacional, exclusiva dos direitos relativos, como os de crédito.⁷⁵

No mesmo sentido os ensinamentos de Aroldo Plínio Gonçalves:

O despertar da doutrina jurídica para a fragilidade do conceito de relação jurídica, como vínculo entre sujeitos, vínculo de exigibilidade, não teve como consequência necessária, como se viu, a destruição da concepção de direitos decorrentes da norma, mas a modificação de seus fundamentos e a sua visualização sob um novo prisma. O direito que decorre da norma passou a ser visto não mais como um poder sobre outrem, mas uma posição de vantagem de um sujeito *em relação a um bem*, posição que não se funda em relação de vontades dominantes e vontades subjugadas, mas na existência de uma situação jurídica, em que se pode considerar a posição subjetiva, a posição do sujeito em relação à norma que a disciplina.⁷⁶

Com a devida vênia dos renomados mestres que sustentam a idéia de que a relação jurídica seria algo retrógrado no estudo do ordenamento, não se concebe outro posicionamento que não aquele atrelado ao conceito deste instituto jurídico. Tanto na teoria de Kelsen (conexão entre as normas necessariamente acarreta o vínculo entre as pessoas), como na teoria da situação jurídica, não se consegue desvincular a presença do sujeito na relação jurídica, em seus aspectos pessoal e subjetivo (“vantagem de um sujeito *em relação a um bem*”)⁷⁷. Importante é distinguir que a relação jurídica não se resume à obrigacional, na sua estrutura de

⁷⁵ COSTA JÚNIOR, Olímpio. A relação jurídica obrigacional (situação, relação e obrigação em direito). São Paulo: Saraiva, 1994, p. 4.

⁷⁶ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 93.

⁷⁷ No conceito exposto por Torquato de Castro se verifica a necessária vinculação dos sujeitos em torno do objeto em virtude da configuração da hipótese normativa que o professor qualifica como fato jurídico: “Situação jurídica é a situação que de direito se instaura em razão de uma determinada situação de fato, revelada como fato jurídico, e que se traduz na disposição normativa de sujeitos concretos posicionados perante objeto certo, isto é, posicionados em certa medida de participação de uma res, que se define como seu objeto.” (CASTRO, Torquato de. *Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 50).

partes vinculadas a direitos e deveres recíprocos, mas que esta constitui apenas uma espécie do gênero que ora se designou de *relação jurídica normativa* – título do tópico. A redundância da expressão foi proposital, exatamente para permitir dissociar a conceituação adotada. Na verdade, toda relação, para ser jurídica, deve ser normativa, mas dentre estas vislumbra-se a obrigacional, a processual e outras que não se enquadrem nesta acepção. Sua característica é a existência de sujeitos vinculados pela norma em torno de um objeto, de acordo com as regras jurídicas presentes no direito positivo (afinal, o escravo já foi considerado uma coisa!), em sentido estrito (vínculo intersubjetivo) ou em sentido amplo (ex.: com efeito *erga omnes*). “Deveres relativos são os que se têm em relação a um indivíduo determinado, ao passo que deveres absolutos são os que se têm em relação a um número indeterminado de indivíduos ou em relação a todos os outros indivíduos.”⁷⁸ Essa assertiva demonstra com perfeição que determinável (individualizável) ou não uma das partes da relação jurídica, sempre estará relacionando pessoas em face do objeto que a norma jurídica os uniu.

No plano da teoria geral do direito e na visão do positivismo jurídico, a relação jurídica normativa de cunho obrigacional desenvolve-se em razão da própria existência da norma, tendo por aspecto temporal o momento em que o fato abstrato descrito na mesma se consuma na vida social, gerando um direito ao sujeito ativo e um dever correspondente ao sujeito passivo, consistente na realização da prestação-objeto (não é vínculo de imposição direta na conduta de outra pessoa, mas o direito à exigência da prestação que liga as partes em torno do objeto). A efetivação da relação estará amparada pela prestação (norma de conduta), pela sanção em face do descumprimento de seu objeto (norma sancionante) e pela tutela

⁷⁸ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 122.

da pretensão deduzida (norma processual), tornando-se jurídica por seu reconhecimento no ordenamento. Surge, portanto, um vínculo jurídico entre o sujeito que tem o poder de exigir a conduta, inclusive através da ação judicial, e o indivíduo obrigado à sua satisfação.

Destaca-se que, embora se procure assegurar a efetividade da prestação prescrita na norma jurídica de conduta através da norma jurídica sancionante, como parte integrante do ordenamento jurídico, garantindo a efetividade da relação jurídica daí advinda, não se pode confundir a relação jurídica decorrente da incidência da conduta prescrita com a relação jurídica oriunda da realização da norma de sanção. São relações jurídicas que, embora possam ter as mesmas partes, possuem objetos que se diferenciam, bem como diferencia-se sua causalidade jurídica proveniente de normas de natureza jurídica diversa. Na primeira relação tem-se por objeto a prestação pretendida pelo sujeito ativo, enquanto na segunda o objeto da relação jurídica consiste na imposição de penalidade, sendo que o vínculo imputativo de ambas está na estrutura normativa (natureza deôntica), mas uma na norma de conduta e a outra na norma de coação.

Verifica-se, portanto, que a relação jurídica normativa de origem obrigacional pressupõe a existência de pelo menos duas pessoas, numa estrutura de direito-dever, onde uma se apresenta como a titular do direito e a outra com a obrigação de cumprir a prestação positiva ou negativa (dever jurídico). O poder de se exigir o direito e, simultaneamente, o dever atribuído à parte contrária, somente pode derivar de regra impositiva, no caso da norma jurídica, distinguindo-se de outros tipos de relação.

O dever jurídico, como parte integrante dessa relação, consiste exatamente na conduta pretendida pela ordem social, através de sua positivação

numa norma jurídica, e deverá ser necessariamente realizada em consonância com o poder de exigência conferido a outro sujeito. Tratando-se de ordem coativa, o poder jurídico conferido a uma das partes deverá estar amparado numa norma sancionante, isto é, vincula à conduta oposta à prescrita uma sanção. Seguindo a conduta estabelecida, o sujeito observa a norma e não realiza a hipótese da norma sancionante, que somente vem a ser aplicada (imposição da sanção) na violação ao dever jurídico especificado, quando se materializa o núcleo da hipótese da norma coativa – não cumprimento da prestação. Não observadas as regras de conduta e sanção, as normas processuais permitirão sua efetividade (destacando que no direito penal estas regras somente se legitimam pela conjugação das normas processuais).

No estudo da teoria geral resta claro que a relação jurídica se caracteriza por seu aspecto formal, e não por seu conteúdo. A relação não deixa de existir em função de seu teor, mas se aplica em razão de sua origem: a norma jurídica. O professor Norberto Bobbio afirma que “dado um vínculo de interdependência entre relação jurídica e norma jurídica, nós não diríamos que uma norma é jurídica porque regula uma relação jurídica, mas sim que uma relação é jurídica porque é regulada por uma norma jurídica.”⁷⁹

Não se pode falar aqui num formalismo ético, onde justo é o que está definido na lei, pois a linguagem prescritiva da norma não objetiva discutir justiça, mas determinar a conduta que deve ser realizada pelo destinatário da norma. O dever jurídico pode coincidir, por exemplo, com o da norma moral, como pode ser uma conduta oposta; apesar do contexto, a conduta é obrigatória. Também não se vincula ao formalismo jurídico, em que o direito deve apenas prescrever o modo de

⁷⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 43.

como iniciar a relação, ficando seu conteúdo ao arbítrio das partes, pois a norma estabelece a prescrição que a ordem social julgar conveniente, atribuindo à sua não observância uma sanção. Nem se refere ao formalismo científico, este direcionado à Ciência do Direito, que parte de uma linguagem descritiva para declarar o direito estabelecido na norma, sendo que o direito prescrito e o descrito por seus operadores podem apresentar divergências, gerando interpretações conflitantes. Em suma, a relação jurídica concebida é impositiva e oriunda necessariamente da norma jurídica.

Vislumbra-se, então, que a relação jurídica somente pode ser instituída através da norma jurídica, sua fonte única de criação. “Esta maior força vinculante se exprime dizendo que o comportamento previsto pelo imperativo é obrigatório, ou, em outras palavras, o imperativo gera uma obrigação à pessoa a quem se dirige. Imperativo e obrigação são dois termos correlativos: onde existe um, existe o outro.”⁸⁰ O comando normativo que prevê a relação jurídica como consequência do fato prescrito na hipótese.

Examinando a logicidade do mundo jurídico, o professor Marcos Bernardes de Mello traça a síntese da estrutura da relação jurídica desde sua prescrição normativa até a individualização do consequente normativo, estabelecendo as seguintes etapas:

Tudo isto, porém, somente pode ser considerado se os fatos estão colocados no mundo jurídico e, para que isso ocorra, é preciso ter em mente que o fenômeno jurídico, em toda a sua complexidade, envolve diversos momentos interdependentes, a saber: a) a definição pela norma jurídica da hipótese fática (definição normativa hipotética do fato jurídico); b) a concreção dessa hipótese no mundo dos fatos; c) a sua consequente juridicização por força da incidência da norma e sua entrada como fato jurídico no plano da existência do

⁸⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo, 2005, p. 96.

mundo do direito; d) a passagem dos fatos jurídicos lícitos, fundados na vontade humana (ato jurídico *stricto sensu* e negócio jurídico), pelo plano da validade, onde se verificará se são válidos, nulos ou anuláveis; e) chegada do fato jurídico no plano da eficácia onde nascem as situações jurídicas, simples ou complexas (relações jurídicas), os direitos = deveres pretensões = obrigações, ações = situações de acionado, exceções = situações do exceptuado, que constituem o conteúdo eficaz específico de cada fato jurídico.⁸¹

A análise da relação jurídica pressupõe sua integração na norma jurídica numa concepção dinâmica, tendo em vista que o desenrolar desta situação implica numa série de acontecimentos que demandarão diferentes soluções, sempre estabelecidas na norma de conduta. No exame estático da norma, identifica-se a hipótese e o conseqüente normativo, com seus aspectos essenciais, como se destacará adiante. No entanto, a relação jurídica como a individualização do conseqüente normativo, exige a aplicação da norma com diferentes repercussões nas situações individuais dos sujeitos que são partes integrantes deste contexto jurídico.

Isso porque, após a ocorrência do suposto fático concreto, automaticamente surge a relação jurídica, esgotando-se esta intitulada concepção estática da norma. Trata-se de momento lógico e cronológico indissociável da norma jurídica. Todavia, esta situação jurídica não se esgota com o seu nascimento, pois a partir deste instante ela se desenvolve com a relação intersubjetiva, que acarreta os direitos e deveres atinentes ao fato jurídico e desencadeados por seus respectivos titulares. Assim como a vida, a relação jurídica nasce, desenvolve-se e caminha naturalmente para sua extinção, produzindo efeitos jurídicos. Neste seu caminhar desdobram-se acontecimentos que repercutem diretamente na forma de exigência e de cumprimento da prestação, sendo que as diferentes alternativas ou meios de

⁸¹ MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico (plano de existência)*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 11.

desenvolvimento desta relação necessariamente estarão estabelecidos na norma jurídica.

A norma de conduta, que estabelece a relação jurídica, é única. Os efeitos jurídicos atinentes à essa relação (criação, modificação e extinção de direitos e deveres) são disciplinados por regras integrantes desta norma. Não se pode conceber a existência de uma norma de conduta de extinção ou modificação da relação jurídica se interagindo-se com a de conduta de criação desta mesma relação. É um contra-senso, na medida que todos os efeitos jurídicos desencadeados na relação são decorrentes da prática da hipótese normativa, somente sendo aferíveis no seu conseqüente.

Exatamente a essa distinção que se atribui o qualificativo de norma jurídica na visão estática e dinâmica. Esta última é justamente a normatização de todos os efeitos possíveis e verificáveis na relação jurídica que surgiu com a incidência da norma, pela realização de sua hipótese, através da imputação do conseqüente normativo. Logo, todos os fatos juridicamente relevantes ao desenlace da relação jurídica não são suportes fáticos abstratos de nova norma de conduta, mas fatos jurídicos vinculados ao conseqüente da norma jurídica de conduta, que incidiu pela realização do suporte fático prescrito. Registre-se que fatos jurídicos são os fatos positivados pela norma e que passam a repercutir na sua aplicação, impondo condutas ou sanções. Logo, há fatos juridicamente relevantes tanto na hipótese como na conseqüência da norma jurídica, sendo que estes últimos são apresentados como efeitos jurídicos do fato erigido como hipótese da norma.

Embora não sustente isto de forma explícita, certo é que a estrutura normativa desenvolvida pelo professor Hans Kelsen concebia esta idéia de que os fatos jurídicos compõem tanto a hipótese como o conseqüente da norma jurídica.

Afirma o autor que “toda norma geral, na qual se liga a uma certa conduta uma determinada conseqüência, descreve uma relação entre duas questões de fato, relação essa que pode ser descrita no enunciado de que sob uma certa condição deve suceder uma determinada conseqüência.”⁸². Tratando-se de duas questões de fato contempladas pela norma, logicamente que a estas situações somente se pode atribuir o qualificativo de fatos jurídicos.

Nesse exame dinâmico da norma, através da relação jurídica, que se realiza em seu conseqüente, pode-se afirmar que esta realidade é criada pela incidência da hipótese, desenvolvendo-se diante de uma série coordenada de fatos jurídicos praticados pelos sujeitos da obrigação, direcionados a um fim, que consiste na extinção da relação jurídica. A esta estruturação que se pode denominar *obrigação como procedimento*, na adaptação da expressão empregada por Clóvis V. do Couto e Silva, em sua obra sobre o tema. Embora o autor não desenvolva esta concepção, sua menção vincula exatamente à idéia de um devido processo legal obrigacional, que somente se concebe pela integração do elemento procedimental às diversas espécies de normas jurídicas.

Os atos praticados pelo devedor, bem assim como os realizados pelo credor, repercutem no mundo jurídico, nele ingressam e são dispostos e classificados seguindo uma ordem, atendendo-se aos conceitos elaborados pela teoria do direito. Esses atos, evidentemente, tendem a um fim. E é precisamente a finalidade que determina a concepção da obrigação como processo.⁸³

Esse conjunto orgânico intitulado *relação jurídica normativa* ganha realidade no direito a partir da hipótese normativa e, como se dotada de personalidade no mundo jurídico, desenvolve-se de acordo com as conseqüências

⁸² KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 29.

⁸³ COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 10.

derivadas dos fatos realizados e disciplinados por regras jurídicas específicas. Esse movimento, que pode adotar diferentes rotas, tende sempre a um mesmo fim, qual seja, sua extinção, além de outros efeitos fixados pela norma jurídica. Constata-se, portanto, que seu caminhar está encadeado de forma coordenada pela norma jurídica: um verdadeiro procedimento finalístico.

Tal estrutura lógica na formação da relação jurídica deriva das normas, que fixam as relações uniformes entre os fatos, que passam a ser juridicizados, todos ordenados com o objetivo de atingir sua finalidade essencial, que é a de estabelecer os mecanismos normativos (regras) de desenvolvimento desta realidade procedimental. Pode-se falar até mesmo numa relação de causalidade interna à relação jurídica, tendo em vista que dado o fato jurídico, presente no conseqüente normativo, *deve ser* necessariamente reconhecido seus efeitos normativos (outros fatos jurídicos), dispostos nas regras integrantes do conseqüente (poder-se-ia denominá-las de relações inter-relacionais).

O procedimento administrativo não pode ser excluído da norma jurídica, tanto as de conduta como as sancionantes, já que confere o elemento de validade necessário ao regular desenvolvimento da relação jurídica, sobretudo no espectro do direito público, quando há a obrigatória participação do Estado nesta relação. A partir deste desenvolvimento da obrigação poderá surgir a aplicação de vários outros princípios como integrantes desta mesma norma, sempre no intuito de conferir regularidade a sua aplicação e segurança jurídica às partes envolvidas.

Torna-se necessário traçar breves considerações sobre a relação jurídica processual, por ter sido desenvolvida de forma especial na aplicação das normas jurídicas processuais, que têm em comum com as normas de conduta e sancionantes, o fato de se desenvolverem através das regras procedimentais. Aqui,

igualmente entendidas como o conjunto ordenado de atos jurídicos com o intuito de atingir uma finalidade, no caso, a aplicação da função jurisdicional.

A relação jurídica normativa processual se instaura a partir do exercício do direito de ação pela parte que pretende a tutela de determinado interesse, via de regra, em face de outrem. O reconhecimento ou não desta pretensão será examinado pelo órgão estatal, que detém esta competência: no Estado Democrático de Direito, o Poder Judiciário, conforme concebido na teoria da repartição dos poderes. Por isso que a relação jurídica padrão é triádica, tendo em vista a presença de, no mínimo, três sujeitos que se encontram vinculados numa estrutura triangular: o titular da pretensão, intitulado de *autor*; a pessoa contra quem se dirige esta pretensão, designada de *réu*; e o sujeito responsável pelo exame desta contraposição de interesses, de forma definitiva, denominado de *Juiz* (compreendendo a esfera pública ou privada – arbitragem). A pretensão do autor se dirige contra o réu, mas somente pode se concretizar por determinação do Juiz, levando à conclusão óbvia e ululante de que o magistrado não pode se encontrar nem no pólo ativo nem no pólo passivo da lide.

Fala-se que a relação jurídica é normalmente triádica e angular pelo fato de existirem situações no direito processual em que as ações apresentadas ao Poder Judiciário não demonstram a contraposição de interesse de partes, não existindo lide. Independente da ausência do litígio, necessária se faz a participação do Juiz na efetivação do direito material relacionado à ação, demonstrando a possibilidade da existência de relação jurídica normativa processual diretamente entre as partes e o Judiciário, não demandando outros sujeitos no pólo passivo (ex.: inventário via arrolamento comum). Nem se objete que não haveria direitos e deveres típicos da relação jurídica, tendo em vista que na relação processual os

direitos e deveres não se confundem com aqueles próprios das relações jurídicas normativas de direito material, oriundas das normas de conduta e sancionantes. Nesta situação as partes têm o direito à prestação jurisdicional e, ao mesmo tempo, deveres de origem processual, enquanto o magistrado tem o dever e o direito correspondente. Nas palavras do professor Lourival Vilanova, “a sentença, como fato jurídico, é, ela mesma, uma relação jurídica triádica, entre as partes e o juiz. Assim sendo, pode a implicação ligar duas estruturas relacionais, uma como fato jurídico e outra como eficácia (conseqüência, efeito, conforme a denominação adotada).”⁸⁴ Ademais, poder-se-ia conceder mera relação jurídica processual em que o juiz é uma das partes, como já verificado na antigüidade, e possível em Estados que não adotem a concepção democrática.

Contestando a existência desta relação jurídica de direito processual, com supedâneo nos ensinamentos de Élio Fazzalari, relevante transcrever as críticas do mestre Aroldo Plínio Gonçalves:

A se admitir o processo como relação jurídica, na acepção tradicional do termo, ter-se-ia que admitir, conseqüentemente, que ele é um vínculo constituído entre sujeitos em que um pode exigir do outro uma determinada prestação, ou seja, uma conduta determinada. Seria o mesmo que se conceber que há direito de um dos sujeitos processuais sobre a conduta do outro, que perante o primeiro é obrigado, na condição de sujeito passivo, a uma determinada prestação, ou que há direitos das partes sobre a conduta do juiz, que, então, compareceria como sujeito passivo de prestações, ou ainda, que há direitos do juiz sobre a conduta das partes, que, então, seriam os sujeitos passivos da prestação.⁸⁵

As críticas justificam a idéia da *Teoria da Situação Jurídica* no âmbito da norma jurídica processual. Não existiria uma relação jurídica oriunda do processo, mas uma situação jurídica processual que envolve as partes num relacionamento

⁸⁴ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 102.

⁸⁵ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 97.

simétrico e paritário de atuação, tendente a atingir o objetivo final. Neste contexto, não há vínculo entre estas partes, não há relação de subordinação entre as mesmas, como sustentado pelo eminente professor, mas um pedido dirigido ao Estado, no sentido de substituí-lo na efetivação de seu direito material através da imposição de um ato de caráter imperativo. Não obstante estas considerações, a descrição da relação jurídica normativa processual realizada anteriormente cuida de dissipar quaisquer dúvidas ou questionamentos sobre a objeção estabelecida pelos defensores da teoria preconizada na citação. Não há subordinação ou subjugação entre partes ou destas com o Juiz (não são elementos da relação jurídica normativa), mas direitos e deveres que se vinculam na estrutura desta peculiar relação jurídica sempre de acordo com as regras vigentes no ordenamento jurídico. Não há um poder da parte sobre a conduta do Juiz, mas direito conferido pela norma de exigir do mesmo a efetivação da prestação jurisdicional que, por sua vez, tem o dever funcional de sua realização. Essa prestação, por conseguinte, afetará o trâmite procedimental da relação jurídica de direito material, quer assegurando ou negando a pretensão.

O próprio mestre italiano entende que no processo deve ter um interessado e um contra-interessado, ou seja, partes que se relacionam pela via do contraditório em razão da existência de uma lide entre as mesmas. A relação que se instaura não deixa de ser subjetiva, no sentido da presença de pessoas vinculadas pela norma com o objetivo de atingir um fim: o provimento estatal, que na teoria ora encampada somente pode ser a prestação jurisdicional. Como já dito, o dever jurídico não precisa corresponder exatamente a um direito subjetivo correlato, como direito reflexo. Mas estabelecerá o poder de se exigir o cumprimento da conduta estabelecida por parte de um sujeito, ainda que venha a ser o Estado na

representação da coletividade (ex.: ações constitucionais). Daí a relação entre sujeitos e este vínculo de poderes/deveres existir sem representar uma contrapartida, mas conseqüências estabelecidas de acordo com as normas jurídicas – regras que integram o direito positivo. Explica Egon Bockmann Moreira:

No processo o objeto da relação jurídica é, com exatidão, a gama de direitos e deveres de caráter processual puro. Segundo Chiovenda: A relação processual é uma relação autônoma e complexa, pertencente ao direito público. Autônoma, porque tem vida e condições próprias (...) Complexa, por não inserir um só direito ou obrigação, mas um conjunto indefinido de direitos (...); todos, porém, direitos coordenados a um objetivo comum, que enfeixa numa unidade todos os atos processuais.

Não se confunde a relação processual com a ação (ou pretensão) processual, nem tampouco com a relação jurídica material que une as partes.⁸⁶

Esta classificação da análise normativa é essencial para demonstrar a relevância do aspecto procedimental na estrutura da norma jurídica tributária, bem como para entender os reflexos decorrentes no desenvolvimento da relação jurídica que se instaura pela concretização da hipótese de incidência, principalmente na formação do título executivo.

3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

La firmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por CARNELUTTI, de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en la relación jurídica, o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho.⁸⁷

A teoria das normas jurídicas, e não poderia ser diferente, abrange a

⁸⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 38.

⁸⁷ COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 2. ed. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1996, p. 296.

totalidade dos institutos jurídicos inerentes ao direito tributário, como um ramo didaticamente autônomo do direito, que tem por objetivo o estudo das normas jurídicas pertinentes à instituição, arrecadação e fiscalização dos denominados tributos.⁸⁸

A construção teórica desta área da ciência jurídica pode ser embasada e logicamente explicada dentro da estrutura normativa exposta nos tópicos anteriores, possibilitando visualizar com nitidez a forma de inserção das normas de conduta e das normas sancionantes, como normas cogentes que impõem condutas positivas ou negativas direcionadas às partes integrantes da relação jurídica, que se instaurará pela realização da hipótese de incidência normativa.

O tributo, como objeto do estudo do direito tributário, está diretamente relacionado com uma conduta do indivíduo que, uma vez realizada, acarretará o nascimento da chamada relação jurídica normativa, de cunho obrigacional e natureza tributária, que é a conduta descrita como hipótese de incidência normativa ou fato jurígeno. E a não observância da conduta estabelecida, por sua vez, implicará na imposição de penalidade de índole tributária, sendo que a efetividade das relações jurídicas materiais surgidas a partir das normas em questão restarão asseguradas pelas normas processuais.

Daí se constatar a perfeição e conseqüente adoção da teoria de Kelsen, como marco teórico do trabalho, uma vez que a norma jurídica tributária é concebida por uma lógica imputativa/hipotética, como preleciona o professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho:

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

O fundamento normativo do sistema residiria nas normas sancionantes, instituidoras de penas e privações, impostas pelas autoridades estatais aos agentes dos ilícitos (cuja definição mais coerente reside em ser o descumprimento de um dever legal). É que a norma primária funcionaria dentro de um tal sistema ou teoria, como premissa necessária. Neste sentido as normas primárias Kelsenianas seriam as “fontes”, os “alicerces” da ordem jurídica inteira. Ademais, as normas primárias teriam que possuir estrutura necessariamente hipotética, de modo a permitir o exercício de derivação. A assertiva radica na própria índole da concepção dualista do mestre de Viena.

O caráter de uma norma secundária, destarte, seria um caráter de dever-ser e seu conteúdo seria o de uma conduta oposta a que figurasse com condição de aplicação da norma primária. Para Kelsen, de uma norma primária prevendo que “se ... Vale dizer, somente de normas primárias hipotéticas podem derivar-se normas secundárias, vez que as normas categóricas não necessitam para atuar de uma condição que é, exatamente, a conduta oposta à prevista como obrigatória pela norma secundária.

Em suma, a hipoteticidade é o cerne da fenomenologia jurídica como ordem normativa. O direito encontra fundamento nas normas instituidoras de penas e privações e a hipoteticidade, essência do “dever-ser”, é o seu demiúrgico motor.⁸⁹

Nos dizeres do Professor Sacha Calmon Navarro Côelho:

A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na conseqüência. Mas esse enquadramento do conceito do fato ao conceito da hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim com no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Se a norma jurídica é o objeto do conhecimento jurídico na gnosiologia Kelseniana o “juízo hipotético” que o cientista do Direito constrói ao descrevê-la só pode ser uma “proposição” a respeito da norma, nunca a “norma-em-si”.⁹⁰

O tributo nada mais é que a criação de uma norma hipotética de conduta

⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmo Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 39-40.

⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmo Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 45.

atribuída ao cidadão, envolvendo, obviamente, a relação jurídica tributária. A concepção teórica da tributação iria exaurir-se nesta norma, se não fosse indispensável a existência das normas sancionantes, pelos motivos cabalmente demonstrados por Kelsen, e das normas processuais, como delineado na exposição anterior.

Em função desta insuperável necessidade, incluiu-se as sanções (penalidades), referentes ao não cumprimento das normas jurídicas tributárias, na órbita do estudo deste campo do direito. Tecnicamente, contudo, constituem tributos somente as regras constantes das normas de conduta que expressem um conteúdo econômico.

O estudo do direito tributário gira em torno do tributo que, segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, "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." Apesar das críticas elaboradas por parte da doutrina, o conceito positivado deste instituto jurídico vem sendo considerado adequado para fins de compreensão científica da matéria, uma vez que contém os elementos essenciais à sua caracterização.

O tributo, visto como norma de conduta estabelecida mediante uma regra matriz de incidência, compreende uma série de elementos necessários para sua configuração, sendo uma de suas características primordiais a circunstância de não constituir em sanção de ato ilícito. O tributo sempre se origina de um fato que seja conforme as regras jurídicas e que indique uma riqueza do sujeito passivo da relação jurídica tributária ou a necessidade de uma atuação estatal.

O fato abstrato prescrito na norma jurídica tributária é denominado de fato

jurígeno (terminologia utilizada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho), hipótese de incidência (empregada por Geraldo Ataliba⁹¹) ou fato gerador (uso comum). Uma vez ocorrido, surge a obrigação tributária consistente no direito do sujeito ativo (Poder Público/credor) exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro do sujeito passivo (contribuinte/responsável tributário), denominada de crédito tributário.

Sendo uma imposição, por não decorrer de um acordo de vontade, não pressupondo qualquer forma de consentimento, basta a ocorrência do fato jurígeno para gerar sua conseqüência, qual seja, a relação jurídica tributária, que impõe o dever de recolhimento da prestação pecuniária. A norma jurídica tributária é considerada, assim, uma norma de conduta, pois liga um fato (fato jurígeno) a uma conseqüência (dever do pagamento do objeto da relação), desencadeada pelo nexu imputativo.

O objetivo primordial do direito é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade. Tomando por base esse caráter eminentemente instrumental do ordenamento jurídico, o meio necessário para alcançar suas finalidades precípua é a relação jurídica, no contexto da qual emergem direitos e deveres correlatos, pois é desse modo que se opera a regulamentação das condutas. E a relação jurídica tributária enquadra-se perfeitamente nesta hipótese.

É incontestável que, para a percepção do tributo e dos fatos desencadeadores da obrigação tributária, torna-se necessário seu exame sob a ótica da norma jurídica, de modo a diferenciá-lo das penalidades tributárias. Estas penalidades, como será demonstrado, decorrem necessariamente das normas

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 63.

sancionantes, que têm como fato ensejador da lógica imputativa ligada à consequência normativa um ilícito, isto é, o descumprimento da norma tributária que estabelece uma conduta. Elucidativa a lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

Traço sumamente relevante para a compreensão do “tributo” está objetivado nessa frase, em que se determina a feição da licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.⁹²

A norma tributária de conduta, que gera o surgimento da obrigação/relação jurídica relativa a esta seara do direito, tem por raciocínio o regresso ao consequente da regra-matriz de incidência ou prescrito normativo. Nele há feixes de informações que indicam os critérios de identificação dos elementos constitutivos do liame obrigacional.

Esse dever-ser que une a hipótese e a consequência, na arquitetura lógica da norma jurídica, recebe o nome de conectivo deontico ou operador deontico, por estar entre a proposição hipótese e a proposição consequente. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência, automaticamente, mesmo que as pessoas, cuja conduta foi regulada, desconheçam seus efeitos, ou, propositalmente, não os observem, em flagrante desrespeito à ordem jurídica, gerando as sanções tributárias.

Os indivíduos, exclusivos destinatários das regras jurídicas do direito positivo, têm por obrigação o cumprimento dos deveres previstos nos dispositivos legais. Caso não realizem tais comportamentos, incorrem, por conseguinte, nas

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 22.

chamadas sanções. Segundo Paulo de Barros Carvalho,

“o antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, recebendo o nome de ilícito ou infração tributária.”⁹³

Vinculada ao antecedente está a relação jurídica, ligando o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado, isto é, o sujeito ativo e o sujeito passivo. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o laço também é de natureza obrigacional, por ter substrato econômico. Trata-se de relação jurídica sancionatória e a quantia estabelecida constitui o objeto da norma sancionante.

A relação jurídica sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, contendo todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação. A norma que estipula a sanção descreve o fato ilícito no seu antecedente, e a relação jurídica sancionante no conseqüente.

Constata-se, portanto, que a diferenciação entre as normas jurídicas de conduta e sancionantes é condição indispensável para a adequada distinção do tributo e das infrações tributárias, evitando a confusão terminológica às vezes encontrada na doutrina sobre a matéria. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “as impositivas têm hipóteses de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e, por conseqüência, comandos que impõem direitos e deveres (relações jurídicas). As sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e de conseqüências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas).”⁹⁴

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 342.

⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 85.

Mesmo sendo distintas, há um vínculo intrínseco entre as normas de conduta e as normas sancionantes, evidenciado no direito tributário sobretudo na visão do direito como ordem coativa, como explanado por Kelsen. Inexistindo a sanção haveria o automático "sepultamento" deste ramo jurídico, pois o comportamento de pelo menos cumprir a prestação pecuniária provavelmente não seria realizado pelos administrados na proporção atual.

Apresentada a configuração metodológica da norma jurídica tributária, perfeitamente enquadrada na teoria kelseniana, cumpre examinar os aspectos que obrigatoriamente devem constar deste instituto, sob pena de inviabilizar a incidência do fato jurígeno ou o regular desenvolvimento da relação jurídica.

4 ASPECTOS DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

El propósito de la norma tributaria es prever la ocurrencia de hechos lícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desencadenará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible y la obligación tributaria. La norma tributaria no tiene como propósito establecer sanciones, sino disponer prestaciones pecuniarias a los particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado.⁹⁵

Na doutrina pátria, coube ao eminente professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo, Dr. Paulo de Barros Carvalho, o mais completo estudo sobre a estrutura da norma tributária. Perfilhando-se à tese de Carlos Cossio, utiliza a denominação de hipótese endonormativa e conseqüência endonormativa para descrever o suposto, ou hipótese, e o conseqüente, ou conseqüência, da norma de conduta tributária (norma primária). A hipótese é composta pelo conjunto dos critérios definidores do fato lícito

⁹⁵ CUCCI, Jorge Bravo. Los actos ilícitos en el proceso formativo de la obligación tributaria del impuesto a la renta. *In: TÔRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges.* São Paulo: Malheiros, 2005, p. 364.

submetido ao liame imputativo, enquanto a conseqüência contém os critérios que individualizam o fato jurígeno em concreto.

Na hipótese endonormativa, o mestre paulista considera necessária a identificação dos seguintes critérios: a) material, que vem a ser a descrição do próprio fato econômico tributável; b) temporal, sendo o momento em que se considera ocorrido o fato jurígeno; c) espacial, que é o lugar onde ocorre o fato. Na conseqüência, por sua vez, aponta dois critérios: a) pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo(s); b) quantitativo, composto dos elementos mensuradores do fato jurígeno. Estes seriam os critérios imprescindíveis na estruturação da relação jurídica tributária, que, para Paulo de Barros Carvalho, não se encontram no texto da lei, mas na proposição extraída pela Ciência do Direito (dever-ser) do prescritivo da norma (ser).⁹⁶

O eminente professor titular da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho, reconhecendo no ilustre catedrático paulista quem melhor escreveu sobre o tema na literatura jurídica luso-hispânica, diverge em alguns pontos da sua estrutura normativa. Primeiramente, ao substituir o termo “critério” por “aspectos” da norma tributária e, substancialmente, por considerar que na hipótese endonormativa deve estar presente o aspecto pessoal, sendo que na conseqüência endonormativa permanecerá o aspecto subjetivo (mesma finalidade do critério pessoal da teoria de Paulo de Barros Carvalho, ou seja, identificar os sujeitos ativo e passivo), acrescido dos aspectos de como, quando e onde pagar a prestação compulsória.⁹⁷

No que concerne à presença de um aspecto pessoal na hipótese endonormativa, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que o fato jurígeno “está

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, p. 78.

⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 382 e seguintes.

sempre ligado a uma pessoa, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência”, além de auxiliar na aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, que recaem necessariamente nas condições econômicas do contribuinte, que por definição é aquele que pratica o fato tributado.

A distinção entre aspecto pessoal (da hipótese) e subjetivo (do conseqüente ou prescritor) é relevante até mesmo para se conceituar o que vem a ser sujeito passivo como responsável tributário, pois este se caracteriza como sendo a pessoa que, não tendo praticado o fato gerador, possui uma vinculação direta com o mesmo, justificando a atribuição do dever de recolher a prestação pecuniária compulsória. Nota-se que a diferença da definição entre contribuinte e sujeito passivo decorre deste aspecto normativo.

Destaca-se, ainda, a impropriedade cometida por alguns doutrinadores ao afirmarem que o aspecto ou critério subjetivo deve estar na hipótese endonormativa, em razão do dever de cumprimento da prestação objeto da obrigação tributária e seus respectivos sujeitos somente surgirem como conseqüência da concretização do fato jurígeno, não podendo se encontrar na hipótese da norma.⁹⁸

A ampliação dos aspectos indicados na conseqüência endonormativa é necessária, tendo em vista que somente a base de cálculo e a alíquota, como aspectos quantitativos, não abrangem a totalidade dos casos de mensuração do conteúdo econômico do fato jurígeno, como ocorre na exigência de taxas com valores fixos. Além disso, existem situações em que devem ser realizadas adições e exclusões nos valores apurados, como se exemplifica pelo sistema de débito/crédito do ICMS e do PIS / COFINS.

⁹⁸ Paulo de Barros Carvalho é categórico: “Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a conseqüência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra.” (p. 100)

Por sua vez, outros autores⁹⁹ sustentam que todos os aspectos da norma tributária encontram-se na hipótese de incidência, na medida em que seria necessária a existência dos mesmos para a realização do fato gerador. Ocorre, contudo, que o fato jurígeno é uma parte da estrutura normativa tributária, gerando automaticamente sua consequência (hipotética), para que se consolide a relação jurídica. Deve-se analisar a norma em sua integralidade, com as delimitações de cada parte que a compõe.

Sacha Calmon Navarro Coêlho expõe que a estruturação da norma, como acima expendida, apresenta-se em situação estática. Quando há sua ocorrência pelo preenchimento dos aspectos normativos, passa-se a sua análise dinâmica. Neste particular, deve-se esclarecer que a incidência é do mandamento ou consequência endonormativa, quando a hipótese ocorre. Geraldo Ataliba afirma que “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.”¹⁰⁰

Concordando com o mestre baiano, de coração mineiro e atualmente professor titular da UFRJ, que, para felicidade dos cariocas desfalcou o quadro docente da vetusta Casa de Afonso Pena, sempre defendi a classificação acima, por considerá-la a mais adequada ao entendimento da norma jurídica tributária em seus aspectos estático e dinâmico, adotando sua tese como marco teórico da classificação ora proposta. No entanto, com o desenvolvimento e aprofundamento dos estudos, que ora submeto à apreciação da classe acadêmica, pretendo não discordar dos aspectos propostos, mas apenas lhes acrescentar novo critério, que deve integrar o consequente normativo para permitir a inteireza da matéria tributária.

⁹⁹ Amílcar Araújo Falcão, *Diro Jarach*. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, dentre outros.

¹⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, p. 46.

Diante da classificação dos tipos normativos formadores do ordenamento jurídico, especialmente em face da distinção entre procedimento e norma processual, imprescindível o reconhecimento de que no desenrolar da relação jurídica normativa (visão dinâmica de aplicação da norma) de direito material (normas de conduta e sanção) haverá a presença do aspecto procedimental para permitir o válido desenvolvimento desta relação. A visualização do procedimento normativo sempre ocorrerá para permitir a necessária participação do sujeito passivo nas diversas finalidades previstas na norma jurídica, especialmente a formação do título executivo extrajudicial de natureza tributária (Certidão da Dívida Ativa), tornando-se inaplicável somente nas hipóteses de omissão do poder público, o que configura ilícito específico e acarretará num benefício para o cidadão-contribuinte, como adiante se demonstrará.

Essa nova concepção permitirá uma melhor definição desta relação jurídica que se instaura entre sujeito ativo e passivo, evidenciando a real função do Estado perante seus administrados, tornando explícita as atrocidades jurídicas que vêm sendo cometidas na jurisprudência pátria, em lamentáveis situações que o Estado-Judiciário parece se confundir com o Estado-Executivo, desconsiderando a relevância constitucional do papel que lhe foi atribuído pela sociedade, através do ordenamento jurídico vigente. Além disso, evitará a distorção contida em inúmeros conceitos utilizados no direito tributário, que restam perfeitamente caracterizados perante a análise normativa, no intuito de se estabelecer uma *Teoria Geral de Direito Tributário* coesa e lógica, na esteira do que pretendeu o grande tributarista Alfredo Augusto Becker.¹⁰¹

Analisada a estruturação da norma jurídica, passa-se a proceder ao

¹⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

estudo dos aspectos que compõem a hipótese de incidência da norma jurídica tributária de conduta, procurando-se identificar suas características essenciais. No tocante à consequência normativa, destacar-se-á, pela ênfase do trabalho, os aspectos subjetivo e procedimental da norma jurídica tributária, pela estreita ligação entre os mesmos. O aspecto quantitativo, normalmente definido pela base de cálculo (mensuração econômica do fato jurígeno) e da alíquota (proporcionalidade que o sujeito passivo deva suportar de carga tributária), ou somente pela indicação de valor fixo pela lei, objetiva a quantificação da obrigação. Em seguida, analisar-se-á a norma jurídica tributária de sanção e a demonstração da existência do aspecto procedimental como integrante da estrutura de ambas normas jurídicas.¹⁰²

4.1 ASPECTO MATERIAL

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.¹⁰³

O fato jurígeno ou hipótese de incidência é, sem sombra de dúvida, a parte mais importante da estrutura da norma jurídica tributária, por conter o comando

¹⁰² A professora Misabel Abreu Machado Derzi, comentando o princípio da legalidade na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, sustenta, com propriedade, a necessidade da lei tributária estabelecer todos os aspectos da norma jurídica tributária, sob pena do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência fiscal. "Instituir um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I, da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) que, em seu conteúdo, determine: a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal); b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento); c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões; d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia; e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial; f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário. (DERZI, Mizabel de Abreu Machado. (Coord.) *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 118)

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, p. 69.

fático que, uma vez ocorrido no mundo real, ensejará o nascimento da obrigação tributária.

“Ao lado do âmbito de validade têmporo-especial das normas pode-se também distinguir um objetivo (material). Pois a conduta, que é regulada mediante normas, é conduta humana, conduta de indivíduos, de maneira que em cada conduta determinada numa norma, há um elemento pessoal e um material, o ser humano, que deve se conduzir de uma forma fixada; e o modo e a forma como e sob quais condições ele deve assim conduzir-se, merecem ser distinguidas.”¹⁰⁴

A doutrina pátria distinguiu o termo fato jurígeno/hipótese de incidência de fato gerador. O primeiro é o suposto fático descrito abstratamente na norma jurídica tributária, levado à categoria de hipótese, enquanto o segundo é a configuração concreta daquele suposto abstrato. Esta separação foi apresentada por Alfredo Augusto Becker¹⁰⁵ e desenvolvida pela doutrina brasileira, tendo como seu principal expoente o saudoso mestre Geraldo Ataliba.¹⁰⁶

No entanto, vários autores estrangeiros utilizam o termo hipótese de incidência e fato gerador como sinônimos, sendo a hipótese descrita abstratamente na norma tributária. Foi empregado pelo Código Tributário Uruguaio e pelo projeto do Código Tributário para América Latina (Jéze, José Luiz Shaw, Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza e Valdés Costa). Não julgavam necessário atribuir designação especial para o fato gerador, pois vinha a ser absolutamente o mesmo descrito na hipótese abstratamente prevista na lei (princípio da estrita legalidade), fazendo surgir a relação jurídica tributária. O fato concreto, para se tornar fato gerador, deve se subsumir integralmente ao abstrato, prescrito na hipótese normativa, o que justificaria o emprego da terminologia mencionada.

O fato jurígeno, ou hipótese de incidência, constitui pressuposto

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

¹⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

normativo que deve conter todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária. Logo, é uma unidade conceitual infracionada que, se faltar qualquer um de seus elementos, não permitirá a ocorrência do fato gerador. A identificação de diferentes “critérios” ou “aspectos” da hipótese de incidência se faz, assim, por abstração, e para fins de se facilitar seu estudo.

Esse relevante aspecto da norma jurídica é o material, que vem a ser a descrição objetiva do fato que ensejará a obrigação tributária, quando observados os demais critérios de tempo, espaço e vinculação subjetiva. Trata-se de fato lícito e economicamente relevante, seja na expressão de riqueza do sujeito passivo (tributos não vinculados a uma atividade estatal), quer pelo dimensionamento das despesas realizadas pelo poder público no exercício de suas funções (tributos vinculados a uma atividade estatal).

Normalmente, materializa-se por uma expressão verbal, que implica na realização de determinada ação ou omissão pelo sujeito passivo ou pelo poder público, sendo que o ato praticado estará vinculado por expressões complementares que exortarão o sentido econômico desse fato. Nos impostos (aqui incluídas a quase integralidade das contribuições, na concepção da teoria tripartite das espécies tributárias) o sinal de riqueza estará atrelado a uma condição particular daquele que realiza o fato gerador, o que facilita a identificação de sua capacidade econômica, permitindo ao Estado a aproximação do dimensionamento de sua capacidade contributiva. Nas taxas e contribuições, inclusive as sinalagmáticas, o significado econômico ficará demonstrado pela necessidade das diferentes formas de atuação do poder público perante o sujeito passivo, que deverá suportar pelo menos parcela destes custos, mediante o pagamento do tributo, nos termos da legislação específica. Na precisa definição do professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias, é benefício à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes.¹⁰⁷

A materialidade consiste em aspecto fundamental para a definição das espécies tributárias, definidos constitucionalmente, já que se subdividem em dois grandes grupos: aqueles que estão vinculados a uma atividade estatal e os demais. Nos dizeres de Geraldo Ataliba,

examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificarmos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.¹⁰⁸

Adotada essas premissas, próprias da classificação das espécies tributárias na linha da corrente tricotômica do direito tributário, deve-se salientar que a materialidade dos empréstimos compulsórios e das intituladoas contribuições especiais demonstrará que estes tributos enquadram-se numa das espécies já apontadas. Os empréstimos compulsórios já instituídos (aquisição de veículos, aquisição de combustíveis, consumo de energia elétrica, etc.), sem adentrar no exame de sua validade e ressaltando a inexistência da delimitação do fato gerador na norma constitucional, denotam a utilização de aspecto material próprio dos impostos, mensurando a capacidade econômica do contribuinte. As contribuições

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 73.

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005, p.130.

sociais (PIS, COFINS, CSLL, sobre remuneração, CPMF, etc.), mencionando apenas as previstas expressamente no texto constitucional, também possuem a mesma estrutura normativa dos impostos, sendo seu aspecto material revelador de situação que não depende de qualquer atividade estatal. As contribuições de interesse de categoria profissional são verdadeiras taxas de fiscalização do exercício da atividade profissional, ou seja, taxa de polícia. As contribuições de intervenção no domínio econômico, com exceção da CIDE, que configura verdadeiro imposto de importação, não tem seu aspecto material definido na Constituição Federal, o que dependeria da análise da norma geral de direito tributário, atualmente inexistente, e da legislação ordinária instituidora do tributo – via de regra possuem a mesma estrutura dos impostos (Contribuição do IAA e do IBC). Por fim, a Contribuição de Iluminação Pública, indiscutível aberração jurídica propiciada pela adoção de premissas incorretas na classificação das espécies tributárias, deve ser elencada como taxa consubstanciada na prestação de serviços públicos.

Tem-se, contudo, que a identificação da materialidade do fato jurígeno não é suficiente, por si só, para permitir a individualização da relação jurídica tributária, uma vez que a definição do momento e do local de sua consumação, além do elemento pessoal, tornam-se essenciais para sua incidência e o respectivo surgimento da obrigação tributária.

4.2 ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal consiste na fixação de um momento em que se considera acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado.

Embora a materialidade possa ser composta e integrada por diversos acontecimentos, tem que ser considerada uma e indivisível.¹⁰⁹

O segundo aspecto é o temporal, relativo à circunstância de tempo que o fato jurígeno ocorre, identificando o momento de sua configuração. É o instante em que se verifica o aspecto material da norma jurídica tributária. A lei, ao defini-lo, estabelece o tempo exato em que o fato gerador se consumará, caracterizando, ainda, o nascimento da obrigação tributária. Hans Kelsen já preconizava a necessidade da previsão também deste elemento na norma jurídica: “visto que conduta humana, assim como suas condições e efeitos passam-se em espaço e tempo, precisa o espaço, assim como o tempo em que acontecem os tipos legais estipulados pela norma, ser definidos no conteúdo da norma.”¹¹⁰

A doutrina vem tentando estabelecer a classificação das hipóteses de incidência tributária de acordo com as diferentes características apresentadas no aspecto temporal da norma jurídica. Como toda classificação, há divergência entre os juristas sobre sua correta caracterização, face às diferentes ênfases científicas adotadas.

A classificação inicial mais utilizada separa os fatos geradores em instantâneos e periódicos (complexivos ou de formação sucessiva). Os primeiros compreendem aqueles fatos que ocorrem de imediato e não dependem de certo lapso de tempo para se configurarem (ex.: imposto de transmissão e imposto patrimonial). Enquanto que os de formação sucessiva não se aperfeiçoam em um dado instante, mas dependem do lapso temporal no qual ocorrerá sua formação (ex.: imposto sobre a renda) – constituindo-se de maneira paulatina e sucessiva

¹⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. A obrigação ao ICMS e o passivo fictício. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária* – Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 516.

¹¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986, p. 183.

durante todo o período previsto pela lei.

Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba¹¹¹ sustentam que todos os fatos geradores são instantâneos, pois somente se pode falar em fato gerador no momento exato em que se verifica todos os elementos da norma tributária, por mais complexo que seja o fato ou mais tempo dispenda para sua ocorrência. José Luis Shaw, por sua vez, entende que há diferença, vez que o fato gerador instantâneo ocorre com um só fato, enquanto no outro, há uma série de fatos que se integram na formação do fato gerador. Sob esse prisma, os mestres paulistas têm razão, na medida em que os “fatos” devem ser suficientes para formar o fato jurígeno, apresentando a integralidade dos elementos ou componentes desta entidade única, motivo pelo qual, faltando um, não ocorrerá de todo a hipótese de incidência, sendo impossível falar-se em “meio” fato gerador ou “quase” fato gerador.

Mais coerentes, portanto, Paulo de Barros e Geraldo Ataliba fazem distinção entre os fatos geradores que prevêm o momento exato de sua ocorrência (impostos patrimoniais – periódicos) e aqueles que não, pois dependem da concretização dos elementos necessários para sua incidência (ex.: imposto de renda). Acrescenta Ataliba: “Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária).”¹¹²

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, p. 94 e ss. “36.6 Instantâneos seriam os fatos imponíveis que consistem em fatos consumáveis definitivamente no tempo, fatos que se esgotam num átimo. O fato imponível ocorre, acontece, realiza-se num instante, num momento determinado, esgotando concretamente a previsão constante da h.i. (...) 39.1 Após tão bem fundamentada refutação das classificações tradicionais, Paulo Barros Carvalho expõe sua classificação, fundada em critério puramente jurídico: ‘A única classificação que me parece reunir dados científicos é a que vislumbra, nas hipóteses de incidência, a previsão ou não de sua ocorrência em determinado momento.’”

¹¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

Não obstante a louvável e correta posição do citado mestre, os tribunais superiores pátrios admitiram a validade do artigo 150, § 7º, da CF/88, que prevê a possibilidade de cobrança antecipada do tributo, isto é, antes da ocorrência de seu fato gerador e da respectiva instauração da obrigação tributária, como se falará adiante, ao se discutir o nefasto mecanismo da substituição tributária progressiva.

Nos impostos, o aspecto temporal dependerá do fato jurídico erigido como sua hipótese de incidência. Ocorrem situações em que o legislador poderá definir um instante entre os diversos plausíveis na lógica-jurídica do tributo, como se sucede nos impostos incidentes sobre a importação. Nos impostos patrimoniais, como exposto, elege-se o momento de consumação do fato gerador; e assim por diante.

Nas taxas, por sua vez, o aspecto temporal pode ser a efetiva prestação do serviço público, ou sua mera disponibilização ao sujeito passivo da obrigação tributária. O exercício do poder de polícia costuma fixar uma data do exercício fiscal, geralmente no seu início, em face da existência de servidores integrantes de órgão ou entidade responsável pela execução da atividade estatal, que se pressupõe permanente.

As contribuições de melhoria ou sinalagmáticas dependerão da existência de atividade estatal indireta, imediata, que lhe proporcione algum benefício. Adotar-se-á um período de consumação do fato gerador durante o exercício fiscal, previsto em lei, como ocorre nas intituladas contribuições corporativas ou de custeio de categoria profissional. Pelas razões anteriormente apresentadas, tratando-se os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais de verdadeiros impostos ou taxas, aplicar-se-á as mesmas observações aqui delineadas.

4.3 ASPECTO ESPACIAL

Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminado, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.¹¹³

O aspecto espacial da hipótese de incidência consiste nas circunstâncias de lugar que condicionam o aspecto material do imposto.

A h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.¹¹⁴

Alguns adotam o elemento territorial, tributando a operação de circulação de bens e de prestação de serviços realizados no território respectivo, bem como a entrada efetiva de bens, independentemente do lugar onde se celebrou o contrato ou o domicílio de quem intervenha na operação. Define como aspecto espacial o lugar da operação correspondente ao aspecto material da hipótese de incidência, inclusive para fins de reconhecimento de benefícios fiscais.

Esse critério de tributação se opõe a outros de natureza pessoal, vigentes no direito comparado, principalmente nos países desenvolvidos, exportadores de capital, tais como o do domicílio, da residência e da nacionalidade das pessoas que figuram no aspecto pessoal da hipótese de incidência. Usualmente, o critério subjetivo é aplicado para os impostos diretos e pessoais, enquanto nos tributos reais

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 333.

¹¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 104.

e indiretos, especialmente os que gravam as operações de circulação de bens e serviços, tende a prevalecer o aspecto da territorialidade, mesmo nos países desenvolvidos.

Nas taxas e nas contribuições de melhoria, a fixação do aspecto espacial dependerá substancialmente da competência para a execução da atividade estatal prevista no aspecto material da norma. O fato jurígeno ocorrerá no território vinculado à pessoa jurídica de direito público competente para a realização função pública.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba, “como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a hipótese de incidência só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário.”¹¹⁵ Nas situações em que a definição do aspecto espacial possa provocar conflito de competência entre os entes federados, como na situação do Imposto incidente sobre os serviços de qualquer natureza – ISSQN, caberá à lei complementar definir o critério a ser adotado, de acordo com o artigo 146, inciso I, do texto constitucional.

4.4 ASPECTO PESSOAL

No fato jurídico tributário a presença do elemento subjetivo em seu suporte fático é evidente, considerando-se a qualificação de quem seja o contribuinte. Somente quem seja definido como contribuinte pode praticar ato que integre suporte fático do fato jurídico tributário.¹¹⁶

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 104.

¹¹⁶ MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico (plano de existência)*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 46.

O aspecto pessoal da norma tributária, que não corresponde à identificação do sujeito passivo ou ativo (aspecto subjetivo da consequência endonormativa), tem relação com condições subjetivas que a norma tributária pode incluir na configuração do fato jurígeno.

Em alguns impostos incidentes sobre o consumo, o aspecto material, usualmente, está condicionado à sua realização pelo sujeito que atua no ramo comercial, industrial, ou ainda, os comissionistas, despachantes e autônomos. A obrigação tributária não ocorre pela mera realização do aspecto objetivo da hipótese de incidência, sendo imprescindível que se efetive através das pessoas designadas pela lei, compondo o aspecto pessoal da norma jurídica tributária.

Exatamente o aspecto pessoal do fato jurígeno que levou o plenário do Supremo Tribunal Federal a considerar inconstitucional a exigência do ICMS na importação de bens realizada por pessoa que não se enquadrasse no conceito de comerciante, ou seja, que não fosse contribuinte do imposto. Essa decisão acarretou a posterior alteração do texto constitucional com relação ao referido dispositivo, modificando sua hipótese de incidência para incluir a integralidade dos importadores – EC n. 33/2001. Na oportunidade, transcreve-se parte de voto vencedor proferido no *leading case*:

Voto: Sr. Presidente, o acórdão proferido pelo Tribunal "a quo" entendeu inexigível o ICMS na importação de veículo automotor por pessoa física, sob o fundamento de que "*a incidência do tributo previsto no artigo 155, I, "b", c/c o § 2º, IX, "a", da Constituição Federal, tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, tal como definida pelo Direito Comercial, cuja prática cinge-se ao produtor, ao industrial ou ao comerciante.*" Daí haver concluído que, sem a prática de ato de comércio ou assemelhado, não ocorre o fato gerador do imposto.

2. Estabelece o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior", dispondo o seu inciso IX, alínea "a", primeira parte, que o

ICMS incidirá também "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento".

3. Do referido preceito sobressaem expressões significativas para se determinar a extensão da norma constitucional e a exigibilidade ou não do tributo na importação de bens por pessoa física: i) operação relativa à circulação de mercadoria; ii) mercadoria; iii) estabelecimento.

4. Desse modo, é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, artigos 109 e 110).

5. Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo operação exsurge na acepção de Ato Mercantil; o vocábulo circulação é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade.

6. Por outro lado, cumpre observar que o termo consumo, empregado pela Constituição Federal ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, diz respeito ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e fruição. A expressão estabelecimento tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (C. Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.¹¹⁷

Verifica-se, portanto, que este aspecto da norma jurídica tributária está presente na hipótese de incidência, constituindo elemento fundamental do fato jurígeno. Este somente ocorrerá nas situações concretas em que o fato jurídico for praticado pela pessoa definida na norma, não se configurando pela prática aleatória deste fato por um terceiro que não se enquadre no qualificativo legal. O aspecto pessoal foi acrescentado à hipótese normativa pela proposição do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, que assim sintetizou sua necessidade:

Isto posto, ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto pessoal. É que o fato jurígeno (um "ser", "ter", "estar" ou "fazer") está sempre *ligado a uma pessoa*, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal da hipótese de incidência

¹¹⁷ Íntegra do voto disponível no site do Supremo Tribunal Federal na Internet: stf.gov.br, "Informativo STF", n. 128.

é importante, apresentando diversas serventias. Assim, para a percepção da *capacidade contributiva*, para a graduação da *progressividade*, para a *consideração do ilícito fiscal* e da *responsabilização*, para o reconhecimento das isenções e imunidades *subjetivas*, só para exemplificar.¹¹⁸

A designação do aspecto pessoal também será relevante na definição da sujeição passiva, embora com ela não se confunda, tendo em vista que a mesma será mera consequência deste elemento presente na hipótese normativa. Como se demonstrará a seguir, a classificação desta sujeição passiva adotará justamente este critério como definidor do conceito, tratando-se de verdadeiro imperativo da teoria geral do direito obrigacional, especialmente na conceituação do contribuinte – aquele que pratica o fato gerador. A identificação desse aspecto permite não só a verificação da ocorrência do fato gerador, mas também será decisivo na definição da sujeição passiva de todas as espécies tributárias.

Examinados os aspectos da hipótese da norma jurídica tributária, necessária a análise daqueles que compõem o consequente, definidores da relação jurídica tributária, sobretudo pela proposta de acréscimo do aspecto procedimental na estrutura normativa.

4.5 ASPECTO QUANTITATIVO

A segunda parte da estrutura da norma jurídica foi denominada de consequente normativo. Ocorrido o fato jurígeno descrito abstratamente, imputa-se, imediatamente, a consequência da norma, consolidando-se a relação jurídica. Assim, presentes os diversos aspectos componentes da hipótese, torna-se necessária a identificação dos elementos que integram a obrigação tributária

¹¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 458.

originada.

Estes elementos da obrigação são visualizados na consequência normativa, especificando-se quem são os sujeitos ativo e passivo, bem como permitindo a mensuração da base imponible. Esta, por sua vez, pode ser apurada de diversas formas: por valor fixo; utilizando-se da base de cálculo e alíquota; aplicando-se a sistemática de crédito ou de dedução; pela incidência de princípios, dentre outras formas admitidas no ordenamento jurídico.

Os impostos adotam, como regra, a utilização da apuração da base de cálculo como mensuração econômica do fato gerador, aplicando-se a alíquota como percentual definidor do montante a ser recolhido. Não obstante, possível a utilização das demais modalidades, como o valor fixo para o ISS devido pelos profissionais liberais ou a utilização de reduções de base de cálculo no ICMS, embora possam desvirtuar da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

As taxas, por sua vez, têm como referencial o custo da atividade estatal, ou seja, o que a pessoa jurídica de direito pública despense para a realização de sua função constitucional. Não se pode admitir a exigência de valor superior na arrecadação total, pois não constitui finalidade dessa espécie tributária angariar recursos para o custeio geral das tarefas desenvolvidas pelo poder público. Acrescente-se, ainda, a possibilidade de se aplicar a progressividade fiscal nessa espécie tributária, não só pela concessão de isenção, mas pelo rateio desse custo em conformidade com a capacidade econômica do sujeito passivo.

As contribuições de melhoria adotam elementos conjugados para a definição de seu aspecto quantitativo, estabelecendo como limite de arrecadação dos tributos exigidos na realização de determinada obra pública o seu custo total, além de utilizar como base individual a valorização gerada ao patrimônio do sujeito

passivo da obrigação. Evita-se, assim, o enriquecimento ilícito do Estado e a tributação do patrimônio do cidadão, já afetado por imposto específico.

A lei instituidora do tributo deverá definir com exatidão a forma de apuração do crédito tributário devido, permitindo ao sujeito passivo o exato dimensionamento de seu dever jurídico, influenciando diretamente no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, em razão das diferentes regras aplicáveis nas distintas modalidades de levantamento do aspecto quantitativo.

4.6 ASPECTO SUBJETIVO

Também designado por parcela da doutrina por aspecto pessoal, como salientado e em especial os professores Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, engloba os sujeitos componentes da relação jurídica tributária: credor ou sujeito ativo e devedor ou sujeito passivo. Imprescindível, portanto, a presença do sujeito ativo e de pelo menos um sujeito passivo para a existência da obrigação tributária, em qualquer de suas modalidades. Destaca-se, ainda, que o aspecto pessoal estará presente, com essa mesma classificação, em todas as espécies tributárias prevista na teoria geral.

4.6.1 Sujeito ativo

Es preciso no confundir al sujeto activo con la persona estatal titular de la potestad tributaria correspondiente. En la generalidad de los casos ambos coincidirán, pero es común que la ley designe a otra persona estatal como titular del derecho de crédito por tributo, esto es como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.¹¹⁹

¹¹⁹ Shaw, José Luiz. P. 21.

No pólo ativo da relação jurídica tributária figura o titular do crédito, objeto da obrigação desencadeada pela ocorrência do fato jurígeno. O denominado sujeito ativo tem o poder-dever de exigir o cumprimento da prestação. Criada a norma com todos os atributos inerentes (validade, vigência e eficácia), o titular do crédito tributário tem o dever jurídico de realizar sua cobrança, mediante o exercício das funções de arrecadação e fiscalização, sob pena de aplicação das conseqüências legais decorrentes de sua omissão, que caracteriza ilícito configurador da hipótese de norma jurídica sancionante.

Nota-se que a capacidade de ser o sujeito ativo da relação jurídica de natureza tributária não se confunde com a competência para a instituição do tributo. O Código Tributário Nacional faz esta distinção no artigo 7º, ao estabelecer que a função de arrecadar e fiscalizar os tributos, compreendendo aí a realização de atos administrativos que atendam a esta finalidade, pode ser conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, ou ainda a pessoas jurídicas de direito privado.

Os professores Ricardo Lobo Torres e Rubens Gomes de Souza asseveram que a capacidade tributária ativa, no direito positivo brasileiro, somente pode ser exercida por pessoa jurídica de direito público, em virtude da natureza jurídica da obrigação tributária. Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho e outros, admitem a possibilidade de se atribuir referida função a pessoas jurídicas de direito privado. Revela-se, então, bem nítida a distinção entre a capacidade tributária ativa e a competência tributária. A primeira consiste na possibilidade de figurar no polo ativo da obrigação tributária, podendo ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público, para suprir a necessidade de receita para o exercício de sua atividade estatal – tributo parafiscal. A segunda implica o exercício do poder tributário por parte dos entes federados a quem a Constituição Federal atribuiu competências

para instituir tributos, cujo exercício é indelegável, de acordo com o ordenamento jurídico vigente.¹²⁰

No tocante à sujeição ativa no direito brasileiro, as dúvidas pertinentes à possibilidade de pessoa jurídica de direito privado participar das funções de arrecadação e fiscalização, oriundas da aplicação do artigo 7º e do artigo 119, ambos do CTN, foram elucidadas com a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, que acrescentou o inciso XXII ao artigo 37. O novo dispositivo constitucional estabeleceu que “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” Logo, inquestionável que as funções inerentes à sujeição ativa da obrigação tributária são restritas às pessoas jurídicas de direito público, embora sendo possível que outros ordenamentos permitam a delegação para pessoas jurídicas de direito privado.

4.6.2 Sujeito passivo

Sujeitos passivos, por sua vez, são as pessoas físicas ou jurídicas que têm o dever de cumprir a prestação exigida pelo sujeito ativo, isto é, o pagamento do crédito oriundo do nascimento da obrigação tributária, formalizado pelo ato de lançamento ou antecipadamente por expressa disposição normativa.

¹²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. São Paulo: Renovar, p. 206. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 89. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, p. 275-276. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 202.

Subdividem-se em contribuintes e responsáveis tributários. Os contribuintes possuem relação direta com o fato descrito abstratamente pela norma jurídica tributária, enquanto os responsáveis são terceiros designados pela legislação. Esta definição encontra-se no artigo 121 do Código Tributário Nacional, que constitui norma geral de direito tributário, estando em consonância com a doutrina estrangeira.

A identificação da sujeição passiva, consoante os ensinamentos do professor José Luiz Shaw,¹²¹ não constitui aspecto da hipótese de incidência, mas da consequência normativa, tendo em vista que o legislador possui ampla liberdade em nomear terceira pessoa distinta daquele que praticou o fato jurígeno (aspecto pessoal), a quem corresponde a capacidade contributiva do fato econômico tributado.

Nos impostos o destinatário da norma é aquele que usualmente suporta o encargo tributário mediante a apuração de sua capacidade contributiva, quando for o caso. Nas taxas, de acordo com o professor Geraldo Ataliba, será “o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao estado.”¹²²

Dessa forma, torna-se essencial para o desenvolvimento da matéria uma breve incursão no direito das obrigações, visando extrair as características vinculadas à sujeição passiva das diversas relações jurídicas, o que permitirá a exata compreensão, conceituação e classificação da responsabilidade tributária.

4.6.2.1 Responsabilidade

¹²¹ SHAW, José Luiz. P. 21.

¹²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, p. 80.

No intuito de se estabelecer a definição e respectivas modalidades de responsabilidade tributária, torna-se imperioso traçar algumas considerações acerca do termo responsabilidade, uma vez que a discussão vincula-se ao estudo da obrigação tributária, inserindo-se, portanto, na teoria geral das obrigações, preconizada pelos civilistas.

O conceito de responsabilidade deve ser utilizado de forma uniforme no ordenamento jurídico, evitando-se casuísmos em seus diversos ramos de estudo e assegurando a lógica de sua unicidade, pois em todos se identifica uma série de obrigações que seguem um regime geral único (teoria geral), mas que possuem particularidades (que não desvirtuam o conceito geral) apresentadas pelo direito positivo.¹²³

A estrutura prevista no art. 121 do Estatuto Tributário, certamente foi inserida no ante-projeto coordenado pelo professor Rubens Gomes de Souza, sob a influência do mestre de Viena. Kelsen distinguia aquele que deveria cumprir o dever jurídico oriundo da obrigação em “obrigado” e “responsável”. O primeiro seria aquele que cumpre um dever que originariamente lhe foi atribuído pela lei ou pelo negócio jurídico, em razão da prática de fato descrito abstratamente na hipótese de norma jurídica. O “responsável”, por sua vez, seria um terceiro que responde por dever naturalmente atribuído ao obrigado, costumeiramente em decorrência da não observância, pelo mesmo, do dever especificado no conseqüente normativo.¹²⁴ Traçando o paralelo, o obrigado seria o contribuinte, enquanto o segundo seria o

¹²³ “A diversidade decorreria de que à Teoria Geral do Direito incumbiria o estudo de categorias genéricas, distintas das categorias específicas, estudadas pelas disciplinas jurídicas particulares. Mas, se a ciência jurídica, no sentido estrito, tem por objeto o estudo das categorias específicas, pode dedutivamente construir as categorias genéricas, sem ultrapassar a demarcação do seu objeto de investigação teórica, o sistema do direito positivo.” (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 27.)

¹²⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 177.

denominado responsável tributário.

A classificação apresentada não diverge da estrutura dualista desenvolvida pelo direito germânico, numa evolução do *debitum* e da *obligatio* do direito romano. Negou-se ao *obligatio* romano o caráter de dever jurídico, pois este consistia na responsabilidade atribuída ao sujeito passivo pelo inadimplemento da prestação, e não no dever de adimplir a prestação, inerente ao surgimento do vínculo obrigacional, que seria o *debitum*, denominado na doutrina germânica de *shuld*. Aquele que deve adimplir a obrigação (*shuld*) e o responsável no caso do inadimplemento (*haftung*) integram a relação jurídica na condição de devedores, embora suas respectivas obrigações apareçam em momentos distintos. Expressando idéia similar, mas com as colocações adequadas à sua teoria, assim se manifesta Hans Kelsen sobre a distinção:

No Direito dos povos civilizados, o indivíduo que é obrigado a certa conduta normalmente também é o responsável por essa conduta. Em geral, alguém é responsável pela sua própria conduta, pelo delito que ele próprio cometeu. Mas existem casos excepcionais em que um indivíduo é tornado responsável por uma conduta que constitui o dever de outra pessoa, por um delito cometido por outrem. A responsabilidade, assim como o dever (obrigação), referem-se ao delito, mas o dever refere-se sempre ao delito cometido pela própria pessoa, enquanto a responsabilidade pode referir-se ao delito cometido por outra.¹²⁵

Nota-se, portanto, que a doutrina civilista procurou, durante séculos, trabalhar os conceitos próprios da estrutura obrigacional, colocando o vínculo obrigacional como uma espécie do dever jurídico. Preferiu afirmar que o sujeito passivo possui uma obrigação perante o sujeito ativo da relação jurídica tributária, já que a mesma possui cunho patrimonial, ao invés de utilizar a expressão “dever jurídico”, pois esta pode compreender prestações de natureza não patrimonial.

¹²⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 99.

“Parece-nos, assim, que a razão está com Pontes de Miranda, quando afirma que a patrimonialidade não é elemento necessário à definição da obrigação.”¹²⁶ Embora não configure o objeto de investigação deste trabalho, não se pode deixar de destacar que se trata de classificação inapropriada, como bem salientou o professor José Souto Maior Borges:

A relação entre obrigação e dever jurídico não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre forma e conteúdo. Porque o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. (...)

Antecipando as conseqüências: a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação, conforme esteja pressuposta ou não em norma de direito obrigacional. Não será próprio, então, sustentar-se já sob esse prisma inicial, que, ou se está diante de uma categoria patrimonial, ou de obrigação não se tratará. (...)

Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando ela é prescrita como de observância obrigatória. E de observância obrigatória porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer.¹²⁷

Seguramente a doutrina civilista construiu o conceito exposto diante das diversas situações peculiares ao objeto de estudo destes ramos da Ciência Jurídica, onde predominam as relações jurídicas patrimoniais oriundas da vontade das partes. O nexos causal a estabelecer o vínculo obrigacional, que constitui um dos elementos da obrigação, corriqueiramente decorre de negócios jurídicos firmados entre as partes da relação.

Essa classificação, todavia, não expressa um conceito suficiente a abranger, por exemplo, a figura da responsabilidade por substituição tributária, adiante tratada, em que o dever jurídico surge diretamente para o responsável, ainda que o contribuinte (obrigado) pratique o fato gerador. Isto porque a lei impõe o

¹²⁶ COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 163.

¹²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38-45.

cumprimento da norma pelo responsável antes de seu vencimento, não havendo a atribuição da responsabilidade em virtude de ilícito cometido pelo obrigado-contribuinte. Ademais, embora o contribuinte realize o fato abstrato previsto na norma jurídica tributária (aspecto pessoal), ele não integrará a condição de sujeito passivo da obrigação (aspecto subjetivo), na medida em que nenhum dever jurídico lhe é atribuído pela lei.

Na realidade apresentada pelo direito tributário, a partir da concepção do instituto da responsabilidade por substituição tributária, que ganhou notoriedade com a esdrúxula criação de sua modalidade progressiva, a classificação geral da sujeição passiva entre devedor e responsável, condicionando o surgimento deste instituto somente às hipóteses de inadimplemento da obrigação pelo primeiro, acarretaria a conclusão de que o denominado “responsável tributário por substituição” fosse classificado como devedor, uma vez que a obrigação nasce diretamente para o mesmo.

A situação descrita apresenta um paradoxo perante a classificação empreendida na seara da teoria geral das obrigações, pois se teria uma pessoa, que não praticou o fato gerador, na condição de devedora da obrigação, simplesmente em razão do surgimento do vínculo obrigacional diretamente em relação à mesma. Não se enquadraria na classificação de responsável, pelo fato de que este dependeria da situação de inadimplemento do devedor, o que não ocorre na espécie. Esta posição doutrinária colide, frontalmente, com os conceitos jurídicos adotados pelo Estatuto Tributário.

Poder-se-ia argumentar que o legislador cometeu um erro ao aprovar a classificação exposta no artigo 121 do referido diploma legal. Equívoco este que não deve ser atribuído à condição de leigo do parlamentar, uma vez que o anteprojeto foi

elaborado por uma comissão de renomados juristas. No entanto, não se considera que esta seria a hipótese, tendo em vista que a classificação adotada possui conexão lógica com a estrutura obrigacional, observando-se as peculiaridades da relação jurídica tributária: a pessoa que pratica o fato jurídico descrito na norma (aspecto pessoal da hipótese), expressando um sinal de riqueza que justificou a interferência do Estado no seu conjunto de bens e direitos, na medida de sua capacidade contributiva, é o devedor natural da prestação objeto desta obrigação. Não obstante, a norma geral autoriza ao legislador a possibilidade de atribuir esta obrigação (ou dever jurídico) a um terceiro, desde que vinculado à ocorrência do fato gerador, e não somente na situação de inadimplência do devedor.

Não se pode cogitar que o erro da classificação estaria no fato de se adotar critérios econômicos na definição da sujeição passiva tributária. Ainda que estes elementos tenham significativa importância na esfera de outra Ciência, este conceito foi incorporado pelo ordenamento jurídico de forma a possibilitar uma estrutura adequada da obrigação tributária. Não se deve desprezar estes conceitos pela circunstância de confrontarem com a classificação doutrinária repetida durante séculos pela teoria geral das obrigações.

Nesse contexto, sugere-se uma mudança na classificação apresentada pela doutrina civilista, com relação ao devedor e ao responsável da obrigação, e não só na relação jurídica tributária. A estrutura aqui arquitetada pode ser de interesse de outras obrigações vinculadas a matérias públicas ou mesmo privadas, resguardando o direito do credor (sujeito ativo) quanto ao cumprimento da prestação e assegurando maior estabilidade às relações jurídicas.

O devedor da obrigação deve estar sempre ligado à prática do fato jurídico que desencadeou a incidência da norma, por se subsumir à sua hipótese. É

natural, é de se esperar que aquele que realizou o negócio jurídico permaneça na condição de devedor da obrigação. Logo, o critério da classificação do sujeito passivo, como devedor, não pode se resumir à imposição direta do dever obrigacional no conseqüente normativo, mas esta condição deve ser decorrência direta da situação de agente realizador do fato jurídico (seu aspecto pessoal), como decorrência lógica e indissociável entre hipótese e conseqüência da norma após configurado seu nexu deôntico.

O responsável, por sua vez, não seria apenas a terceira pessoa inserida no pólo passivo obrigacional, face à inadimplência do devedor. Esta sujeição passiva condicional não se compatibiliza nem mesmo com a responsabilidade solidária (onde a obrigação pode ser cumprida pelo responsável antes de seu vencimento) e, muito menos, com a responsabilidade por substituição tributária. O responsável surge na condição de sujeito passivo da obrigação em virtude de sua anuência livremente pactuada ou de uma imposição legal, sendo que, neste último caso, deve sempre possuir ligação com o fato jurídico que motivou o surgimento da relação jurídica. O dever jurídico obrigacional não lhe é imposto, portanto, pelo simples fato de que o devedor não cumpriu com sua obrigação, mas sim pelas hipóteses ora mencionadas (ato voluntário ou imposição normativa). Por isso, dispensável a regularidade obrigacional do devedor para o nascimento do dever jurídico do responsável, embora esta obrigação ocorra, na maior parte dos casos, em razão da citada inadimplência.

Sem dúvida que o não cumprimento da prestação por parte do devedor é que motivou a idéia da *obligatio* no direito romano, surgindo a figura do responsável. Instituiu-se mais um mecanismo para minorar o risco do credor nas relações jurídicas obrigacionais. Todavia, esta motivação não exclui a possibilidade de se

atribuir o dever jurídico diretamente ao responsável, independente até mesmo da participação do devedor, com o propósito de assegurar a satisfação do direito do credor da relação.

Conclui-se, dessa forma, pela acertada classificação estabelecida no Código Tributário Nacional, considerando que o devedor (contribuinte) é aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o responsável é um terceiro a quem a lei atribui igualmente a condição de sujeito passivo da relação jurídica pelas razões que justificaram o próprio surgimento deste instituto jurídico. Saliêntese, por oportuno, que a necessidade de que o mesmo tenha vinculação com o fato gerador decorre do nexo causal da obrigação tributária, sempre vinculado à imposição normativa. Este entendimento deve prevalecer independente de expressa disposição a respeito, existente no artigo 128 do CTN, objetivando evitar imposições desequilibradas entre credores e devedores da relação, que acabariam, certamente, por beneficiar os primeiros em detrimento daqueles que devem cumprir com as prestações estabelecidas.

4.6.2.2 Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, como forma da sujeição passiva das relações jurídicas instauradas neste ramo do direito, segue todas as características inerentes à responsabilidade na teoria geral das obrigações, com as ressalvas já expendidas acima.

Sendo assim, a origem da responsabilidade tributária também está atrelada aos mesmos motivos que justificaram a criação desta modalidade obrigacional. Atribuir o cumprimento da prestação a terceira pessoa, incluindo-a na

relação jurídica normativa, favorece, significativamente, a possibilidade da satisfação do direito do credor (sujeito ativo na obrigação tributária). Donde, a redução do risco da inadimplência da obrigação permitirá maior estabilidade nas relações jurídicas obrigacionais.

Poder-se-ia até mesmo traçar um breve paralelo com as garantias atribuídas nos negócios jurídicos, visando minorar os riscos inerentes ao cumprimento da prestação. A partir do momento que se coloca o patrimônio de um terceiro, agregado ou não ao do devedor da obrigação, para a persecução do direito do credor, estar-se-á assegurando ao titular deste direito maior segurança na satisfação de seus interesses. O credor resta “garantido” quanto ao cumprimento da obrigação!

Embora não se trate do conhecido direito de garantia, instituto específico do direito obrigacional, não se pode deixar de reconhecer que a finalidade precípua do responsável é justamente assegurar ao credor da obrigação menor risco no tocante à possibilidade do não recebimento da prestação, pois o patrimônio da terceira pessoa, integrante desta relação, estará à sua disposição para a satisfação do seu direito.

No intuito de atingir esta finalidade é que surge a responsabilidade, inclusive a tributária, em suas modalidades: a) solidária; b) subsidiária; c) integral; d) por substituição. O legislador estabelecerá a modalidade que melhor atenda às diversas situações que a norma jurídica pretenda regular, sempre com o objetivo de atingir o escopo de sua finalidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, prescreveu regra específica de não presunção da modalidade de responsabilidade solidária, devendo a mesma estar expressamente prevista na lei, implicando na ausência do benefício

de ordem, que configuraria a modalidade de responsabilidade subsidiária.¹²⁸

A redação do referido texto legal deveria ser mais clara e enfática, determinando que a regra da responsabilidade seria a solidariedade, salvo expressa disposição em contrário. Isto porque, a mera menção de que a solidariedade deve estar prevista em lei já é oriunda da essência de sua natureza com relação à obrigação tributária, cujo nexos impositivo sempre será a norma jurídica. Portanto, verifica-se no ordenamento tributário uma série de responsabilidades cuja modalidade não foi expressamente determinada em seu texto, levando ao possível questionamento de que a modalidade empregada seria a integral (em que se transfere integralmente o dever jurídico ao responsável, excluindo o devedor ou responsável anterior da obrigação) e não a solidária, como presume a Fazenda Pública.

O sujeito ativo da obrigação interpreta a norma sob o prisma de que a solidariedade é a modalidade geral de responsabilidade tributária. Onde, as situações normativas que não prevêm a modalidade pretendida pelo legislador devem ser tratadas como hipótese de solidariedade, apesar do disposto no artigo 124 com relação à necessidade de sua definição legal.

No tocante à responsabilidade subsidiária, o Código Tributário Nacional prevê sua utilização tão-somente na hipótese da sucessão empresarial, prevista no artigo 133, e de forma polêmica no artigo 134. É modalidade pouco empregada no direito tributário, dada a dificuldade de sua aplicação e da ausência da atuação dinâmica do Poder Público na exigência do crédito tributário, o que, seguramente, acarreta o acréscimo do risco do sujeito ativo quanto ao não recebimento de sua

¹²⁸ Por este motivo registro a discordância da assertiva do professor Gelson Amaro de Souza que assim se manifestou sobre a matéria: "Por outro lado, é de se ressaltar que a obrigação tributária está ligada visceralmente à lei tributária, enquanto a responsabilidade não" (*Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal*. Ribeirão Preto: Nacional de Direito, 2001, p. 94)

prestação. A necessidade de esgotar todas as possibilidades de satisfação de seu direito sobre o patrimônio do devedor, para, posteriormente, assegurar-se nos bens do responsável, acarreta a possibilidade de dilapidação das garantias existentes e morosidade no ingresso da receita tributária, afetando diretamente o desempenho da gestão pública.

O mesmo dispositivo prevê uma hipótese de responsabilidade integral, em que se transfere todo o ônus do cumprimento da obrigação para o responsável, exonerando o devedor original. Trata-se de uma modalidade que não pode ser considerada como regra geral, pois também acarreta uma diminuição da garantia de recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública que, acima de tudo, representa um interesse público relevante.¹²⁹

Antes de adentrar nos tipos de responsabilidade previstos nos artigos 130 a 137 do Código Tributário, cumpre destacar a autorização desta norma geral de direito tributário para que os entes federados possam criar outras hipóteses de responsabilidade nas respectivas normas jurídicas (leis ordinárias). Embora a regra seja repetida com naturalidade, afinal cada pessoa jurídica de direito público deveria adaptar esta sujeição passiva às particularidades de suas competências tributárias, cumpre examinar sua adequação ao disposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Como cediço, somente lei complementar poderá estabelecer normas gerais de direito tributário, incluindo-se a disciplina da relação jurídica tributária. A definição dos elementos estruturantes da obrigação tributária somente se realiza validamente através da edição de diploma jurídico desta hierarquia. Poder-se-ia

¹²⁹ A ausência de uma cobrança eficiente do crédito tributário gera efeito direto na arrecadação tributária, diminuindo as receitas previstas e eventualmente estimadas do orçamento, implicando no desencaixe da gestão financeira da administração, que necessita daquela receita para a realização das despesas estabelecidas, situação que continuamente justificou o aumento da carga tributária. Esta relação se contrapõe com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, norteadores da almejada meta da justiça fiscal (distribuição equânime da carga tributária entre todos que se submetem à sujeição passiva).

questionar, portanto, se as hipóteses de responsabilidade tributária, como espécie da sujeição passiva, que constitui um dos elementos da obrigação tributária, não deveriam ser instituídas única e exclusivamente por lei complementar?

Importante esclarecer, contudo, que compete à lei complementar apenas a definição da sujeição passiva, como o fez, mediante a distinção classificatória entre contribuinte e responsável tributário. Estabelecidos estes conceitos, ainda que exemplifique hipóteses de responsabilidade e suas modalidades, não poderia restringir sua utilização pelos entes federados, sob pena de grave cerceamento à liberdade legislativa destes entes, prejudicando sobremaneira o exercício de suas competências, além de contrariar a natureza jurídica das normas gerais, que efetivamente não se prestam a enumerar os casos de responsabilidade, mas apenas e tão somente atribuir a definição do instituto jurídico e estabelecer suas delimitações.¹³⁰

4.6.2.3 Classificação da responsabilidade tributária

A enumeração de algumas hipóteses de responsabilidade tributária pelo ordenamento vigente seguiu a classificação dos tipos de responsabilidade destacados pelo professor Rubens Gomes de Souza, autor do ante-projeto do Código. Afirma ele que a responsabilidade, sempre decorrente da lei, pode ser direta (devedor) ou indireta (por substituição e por transferência).

A responsabilidade por transferência se consuma, sob sua ótica, quando “a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-

¹³⁰ Neste pormenor, pode exemplificar o equívoco dos tribunais pátrios ao entenderem que a lista anexa à norma geral que disciplina o ISSQN seria taxativa, enquanto a função da lei complementar deveria ser apenas a de conceituar o que é serviço, exemplificando alguns dos enquadramentos propostos.

se para outra pessoa diferente (...).” A por substituição, ao contrário, ocorre quando “a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”¹³¹

Sacha Calmon Navarro Coelho,¹³² com inteira razão, discorda desta classificação, sob o fundamento de que a responsabilidade indireta por substituição, não passa de mera responsabilidade direta própria. Com efeito, o sujeito passivo da obrigação tributária, apesar de não participar do aspecto pessoal do fato jurígeno, foi designado diretamente no aspecto subjetivo da norma. Ele não paga dívida alheia, mas prestação própria oriunda da lei (não há, por exemplo, direito de regresso). Portanto, não há qualquer substituição jurídica, somente econômica, isto é, aquele que deveria ser tributado por ter praticado o ato (contribuinte), foi trocado (“substituído”) por um terceiro.

A responsabilidade indireta é empregada somente nas hipóteses de transferência desta responsabilidade, que ocorre após a consolidação do fato jurígeno e o desencadeamento da obrigação tributária originariamente com pessoa diversa. Supondo-se que o sujeito passivo da relação jurídica é o contribuinte, a responsabilidade decorrerá de lei que estabeleça a transferência do dever de cumprir a prestação para um terceiro, em face de um impedimento do contribuinte (sucessão, negócio jurídico, falência, etc.). E assevera o mestre:

Em suma, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência, com alteração de obrigados. Somente nestes casos “paga-se dívida alheia”. Nas hipóteses de substituição não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A

¹³¹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 71 *et seq.*

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 252 *et seq.*

substituição só pode ser vista “economicamente” e, nesse plano, é desnublidamente visível. (...)

Melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para extremá-lo do “contribuinte” e considerar a ambos “sujeitos passivos diretos”. Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “Contribuinte” que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio e b) o “Destinatário Legal Tributário” que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da Justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do vinculum juris obrigacional.¹³³

A classificação da sujeição passiva direta é a que surge com relação ao devedor-contribuinte, enquanto a indireta estaria vinculada à figura do responsável, por se tratar de um terceiro que não praticou o fato gerador, mas possui relação com o mesmo. No tocante à responsabilidade, esta também poderá se dividir em direta e indireta. A primeira, verifica-se com a substituição tributária, em que o dever obrigacional, por força de lei, é imposto diretamente ao responsável; já na responsabilidade indireta o dever jurídico é inicialmente vinculado ao contribuinte, transferindo-se, posteriormente, a um terceiro (de forma solidária, subsidiária ou integral), em virtude da prática dos atos jurídicos definidos na legislação.

4.6.2.4 Responsabilidade tributária por transferência

Na responsabilidade tributária por transferência vislumbra-se a clássica definição de responsável empreendida pela doutrina civilista, em que o sujeito passivo da obrigação ingressa na relação jurídica em face da inadimplência (*haftung*) da prestação por parte do devedor (*schuld*). No momento do surgimento da obrigação tributária, com a consumação do fato gerador (artigo 113 do Código Tributário Nacional), não há qualquer dever jurídico atribuído ao mesmo. Mas,

¹³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 181.

devido a circunstância posterior, definida em lei, o responsável tributário torna-se sujeito passivo da relação jurídica, justamente em razão do não cumprimento do dever por parte do contribuinte.

4.6.2.4.1 Sucessão imobiliária

A primeira hipótese de responsabilidade tributária descrita na norma geral refere-se à modalidade da sucessão, decorrente da realização de uma operação imobiliária. Dispõe o artigo 130 que o adquirente do imóvel que tenha originado crédito tributário não quitado pelo seu proprietário (contribuinte), tendo o bem como expressão da riqueza consignada no fato gerador, torna-se responsável tributário da obrigação. Trata-se de responsabilidade integral, pois o dever jurídico desloca-se completamente para o adquirente, face à transmissão da propriedade do bem, que pode assegurar a satisfação do crédito tributário. A origem da responsabilidade está na inadimplência do devedor-contribuinte no recolhimento dos tributos por ele devidos na qualidade de proprietário.

Destaca-se, por oportuno, que não há responsabilidade se no momento da operação de aquisição do imóvel existir certidão negativa de débito pertinente ao referido bem, única hipótese em que se atesta que não há lançamento realizado até aquele instante, impedindo a exigibilidade de qualquer crédito tributário, por se tratar de seu requisito (crédito exigido e não adimplido pelo contribuinte).

Essa exigência traz consigo circunstância que pode acarretar grave lesão à administração pública, por existir pressuposto atrelado à literalidade da regra de responsabilidade que nos tributos em que tenham vinculado a seu fato gerador a propriedade imobiliária, os respectivos lançamentos se realizem na modalidade de

ofício, isto é, toda a apuração depende da atuação exclusiva do poder público. Se o lançamento for por homologação, como na hipótese do imposto incidente sobre a propriedade territorial rural, nos moldes da Lei n. 9.393/96, a certidão negativa atesta que não há lançamento na data de sua expedição, mas ressalva a possibilidade de ser realizado até cinco anos após a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4o do CTN. No entanto, este lançamento posterior não assegura a possibilidade da Fazenda Pública exigir o crédito tributário devido do adquirente, em face da inexistência de responsabilidade pela existência de uma certidão negativa por ocasião do negócio jurídico realizado. Também não autoriza sua exigência do vendedor, então contribuinte-proprietário, pois a redação do dispositivo indica a adoção da responsabilidade integral do crédito tributário.

4.6.4.2.2 Sucessão mobiliária e *causa mortis*

A responsabilidade pela sucessão mobiliária, bem como a decorrente do falecimento do contribuinte, está prevista no artigo 131 do Estatuto Tributário. Toda vez em que há aquisição ou remição de bens, não se especificando sua natureza jurídica, surge o dever jurídico para o adquirente ou remitente. A sua caracterização é de sucessão mobiliária, por estar a imobiliária contemplada no dispositivo anterior, sendo que a obrigação também é integral e decorre da inadimplência do devedor principal, proprietário do bem à época. Exclui-se a figura do contribuinte da sujeição passiva e inclui o responsável, que passa a ser o titular da propriedade assecuratória da satisfação do crédito tributário. Não há previsão de exoneração da responsabilidade do adquirente, nessa hipótese, caso exista uma Certidão Negativa de Débito. Sendo assim, deverá o futuro responsável adotar todas as cautelas

possíveis na concretização do negócio jurídico.

Idêntico raciocínio deve ser desenvolvido para a responsabilidade atribuída ao cônjuge meeiro, sucessores a qualquer título e ao espólio, decorrente dos créditos tributários devidos pelo falecido até a data da partilha ou meação, limitado ao montante do conjunto de bens e direitos que serão objeto de transmissão aos beneficiários. Igualmente pressupõe o não cumprimento da prestação pelo *de cuius* (contribuinte), deslocando a obrigação para aqueles que poderão receber o quinhão, herança ou legado. Esta sujeição passiva resguarda a Fazenda Pública quanto ao recebimento do crédito tributário sem penalizar os responsáveis em questão, que não responderão além do valor que seria acrescido aos respectivos patrimônios.

4.6.2.4.3 Sucessão empresarial

A sucessão empresarial está disciplinada nos artigos 132 e 133 do referido diploma legal, tratando-se da mais importante hipótese de responsabilidade tributária presente no ordenamento jurídico, pois busca justamente evitar a realização de operação que coloque em risco a satisfação do direito do credor nesta relação jurídica obrigacional.

Na hipótese, aquele que adquire, por ato oneroso, as operações realizadas por uma empresa, tornar-se-à responsável tributário pela totalidade dos créditos tributários devidos pela mesma. Não é necessária a aquisição da pessoa jurídica, nos moldes das modalidades estabelecidas no artigo 132 (fusão, incorporação e transformação; cisão, como estipulado por diversas legislações ordinárias), onde há a sucessão natural das operações societárias, bastando a

simples aquisição do fundo de comércio (bens imateriais) ou do estabelecimento, que está caracterizada a responsabilidade tributária, obviamente se o adquirente prossegue no exercício da atividade econômica, usufruindo destes bens.

Assim como acontece nas hipóteses anteriores, também na sucessão empresarial a responsabilidade se verifica pelo não cumprimento da prestação (do pagamento do crédito tributário) pelo devedor-contribuinte. A empresa que desaparece pela operação societária realizada, ou alienou bens integrantes do fundo de comércio ou algum estabelecimento, não cumpriu seu dever obrigacional, gerando o passivo tributário, registrado ou não em sua contabilidade, que tornará da responsabilidade do adquirente. Nas situações do primeiro dispositivo legal a responsabilidade é integral, pois há o desaparecimento da pessoa jurídica; no segundo artigo poderá ser subsidiária ou integral, de acordo com seu enquadramento nos requisitos contidos no texto normativo.

Não se pode deixar de registrar a absoluta ausência de interesse e eficácia da Certidão Negativa de Débito, pois sua existência não exonera o adquirente da responsabilidade tributária. Trata-se de operações que envolvem maior grau de risco, que devem ser precedidas de completo levantamento da situação fiscal e jurídica da empresa, normalmente realizada por empresas de consultoria, especializadas nessa atividade. Ainda assim persiste o risco da não identificação das contingências fiscais ocultas, cuja exteriorização posterior, na revisão empreendida pela fiscalização, não terá o condão de afastar a responsabilidade tributária do adquirente.

4.6.2.4.4 Responsabilidade tributária pessoal

As demais responsabilidades por transferência, estabelecidas no Código Tributário, são imposições legais a pessoas que participem de relações jurídicas que impliquem no dever de zelar pelos negócios jurídicos realizados, em face da posição ocupada no contexto da operação. Estão compreendidas nos artigos 134, 135 e 137 da norma geral.

São responsáveis pelas omissões praticadas no desempenho de suas responsabilidades as pessoas relacionadas nos incisos do artigo 134 (os pais em relação aos filhos; tutores em relação aos tutelados; curadores em relação curatelados; etc.). Elas assumem responsabilidades na condição de gestoras de bens de terceiro ou impostos pela legislação, como os tabeliães, serventuários (inclusive os magistrados¹³⁴), síndicos e outros, no sentido de assegurarem o cumprimento da obrigação tributária surgida para o contribuinte. Na eventualidade de não exercerem com zelo a função, tornam-se responsáveis pela inadimplência do devedor, respondendo com seu patrimônio pessoal pela satisfação do crédito tributário ao sujeito ativo da obrigação.

Os gestores das pessoas jurídicas, não importando a denominação que lhes são atribuídas no contrato ou estatuto social, ou a modalidade jurídica que expressem a manifestação de vontade das pessoas jurídicas, respondem com seu patrimônio pessoal quando praticam atos que violem a lei ou as regras societárias, obviamente na hipótese do não cumprimento do dever obrigacional pelo contribuinte-pessoa jurídica. Busca-se evitar a manipulação desse ente fictício, por aproximar-se da desconsideração da personalidade jurídica, embora com esse

¹³⁴ Pouco se comenta sobre a responsabilidade tributária dos magistrados que não desempenham com zelo a função que o cargo lhes impõe, como o de exigir os comprovantes de regularidade fiscal numa série de situações previstas na lei, como a publicação de edital para a alienação pública de bens, homologação de partilha, etc..

instituto jurídico não se confunda. Na lição do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho relativa ao artigo 135 do CTN¹³⁵, destaca-se o seguinte tópico:

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatuto.¹³⁶

No artigo 137 a responsabilidade é ampla, atingindo toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que atue no sentido de lesar a Fazenda Pública, independente da natureza de sua vinculação com o contribuinte. Trata-se de regra abrangente, resguardando integralmente a administração fazendária quanto à satisfação do crédito tributário, reforçada pelas regras atinentes ao direito penal tributário. O sujeito estará vinculado ao fato gerador, pois participou do ato planejado e executado, motivador de prejuízo à administração pública.

Constata-se, portanto, que todas as hipóteses de responsabilidade tributária por transferência têm em comum a tradicional classificação civilista das obrigações, ou seja, as pessoas consideradas responsáveis integram a relação jurídica apenas e tão somente na circunstância de acontecer um fato jurídico

¹³⁵ "Processual civil. Agravo regimental. Recurso especial. Execução fiscal. Sociedade pr quotas de responsabilidade limitada. Redirecionamento da execução para o sócio-gerente. Artigo 135, CTN.

1. É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (Precedentes: REsp. n. 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp. n. 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp. N. 422.732/RS, Rel. Min. João Oátvio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp. N. 471.107/MG, desta relatoria, DJ de 25/10/2004).

2. Acórdão recorrido calcado na responsabilidade tributária do sócio-gerente em razão do inadimplemento de parcelamento que ocasionou a inscrição em dívida ativa de tributo devido anteriormente ao seu desligamento da empresa.

3. 'A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa'. (EREsp. 374.139/RS, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ de 28.02.2005)." (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp. 675.255/SC, rel. Min. Luiz Fux, DJU 28/04/2006, p. 267.

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 'Obrigação tributária'. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3.ed. Coord. Carlos Valder Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 319.

posterior ao surgimento da obrigação, em virtude do inadimplemento do devedor-contribuinte. Estas sintéticas considerações são necessárias para situar o aspecto subjetivo da sujeição passiva em seu contexto normativo, fim precípua deste trabalho.

4.6.2.5 Responsabilidade por substituição tributária

A atribuição de responsabilidade tributária, principalmente através do mecanismo da substituição, tem por finalidade simplificar o procedimento fiscalizatório, evitando a evasão tributária e, pretensamente, racionalizando a incidência normativa. Aspectos ligados ao princípio da praticidade fiscal.

A sistemática de responsabilidade pelo regime da substituição tributária, segundo a doutrina predominante, pode ocorrer de duas formas, denominadas de progressiva ou “para frente” e de regressiva ou “para trás”. Esta última constitui-se numa responsabilidade lícita de substituição, tendo por objetivo atribuir ao elo seguinte da cadeia produtiva o dever pelo recolhimento do tributo incidente na etapa imediatamente anterior, distinguindo-se da retenção por pagar dívida própria e não em nome do beneficiário/contribuinte. Esta situação geralmente ocorre quando o alienante de determinado produto não tem condições econômicas de se estruturar como contribuinte do tributo. Logo, como o tributo não incide na entrada do bem no estabelecimento do adquirente, e sim no momento da saída, transfere-se a responsabilidade da incidência, que se daria na saída e seria devido pelo alienante. Gilberto de Ulhôa Canto afirma que “em tal hipótese a substituição é lícita, pois o seu efeito é apenas deslocar a responsabilidade tributária de uma para outra das partes num negócio jurídico, que se consuma numa operação única, embora ela

tenha duas faces: a saída e a entrada.”¹³⁷

A substituição tributária dita “para frente”, por sua vez, é uma verdadeira aberração jurídica, subvertendo toda a lógica do direito tributário. O legislador designa o contribuinte natural de uma obrigação tributária já realizada, como responsável por uma nova obrigação futura e incerta, decorrente de fato a ser praticado por aquele que adquiriu seu produto e irá revendê-lo, diretamente ou após realizar sua transformação, para o consumidor ou para outro elo da cadeia econômica. A legislação, neste caso, estabelece, antecipadamente, o responsável substituto e estipula uma base de cálculo fictícia, obrigando a quantificação do tributo sobre valores irreais.

Essa fórmula, criada para “facilitar” a fiscalização, ou melhor, procurar suprir sua conhecida ineficiência, constitui injustificável afronta à lógica jurídica. A isto se denominou no direito tributário de princípio da praticidade fiscal. Certos do absurdo cometido, os diversos governos regionais brasileiros, aliados ao governo central, apressaram-se em inserir, na Emenda Constitucional n. 3/93, autorização expressa para permitir a exigência de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu!? O Congresso Nacional, com sua costumeira subserviência ao Poder Executivo, aprovou aquilo que poderia se justificar para leigos. Destaca-se que nem seria necessário o esforço para a aprovação da emenda, pois o peculiar método interpretativo empregado pelo Poder Judiciário, ainda que eventualmente, haveria de considerar “legítima” esta sistemática,¹³⁸ independente de se retalhar o texto

¹³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Princípios gerais tributários*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias; Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, p. 43-43.

¹³⁸ Transcreve-se a seguinte ementa a título ilustrativo: “ICMS. Veículos. Substituição tributária. Sujeitos passivos. Fato gerador. Ocorrência. I – São sujeitos passivos por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviços, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestação de serviços. II – Conforme já decidiu esta Corte, ‘com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.’” (STJ, Resp. n. 38.065-0/SP, DJU 13.12.93) Se o pagamento antecipado não é recolhimento do

constitucional.

O procedimento da substituição tributária “para frente”, reduzindo-se a incidência do tributo nas diversas etapas da cadeia econômica, ao determinar sua antecipação, prejudica seu normal repasse, tornando-o cumulativo, e criando as absurdas bases impositivas fictícias. Estimula o varejista, que não é contribuinte do tributo, a não emitir nota fiscal ou não exigí-la na aquisição de bens e serviços, face à tributação antecipada. Há, ainda, a dificuldade ou impossibilidade do varejista vender diretamente para indústrias (grandes clientes) de outros setores, em virtude das restrições operacionais (obrigações acessórias) no aproveitamento do crédito, beneficiando os distribuidores/atacadistas. Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca outra irregularidade da “substituição tributária para frente”:

O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto. O mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez dos Estados, vem estatuidando esta reponsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo.¹³⁹

As legislações que atribuem a condição de responsável tributário subsidiário ao substituído-contribuinte são efetivamente ilegais, além de configurar quebra da segurança jurídica, norteadora da estabilidade das relações obrigacionais. É ilegal em razão dos conceitos já discutidos neste trabalho: se o contribuinte é aquele que pratica o fato gerador, como define a norma geral de direito tributário, jamais a legislação ordinária poderia lhe atribuir a condição de responsável, pois

imposto, qual sua natureza jurídica? A parte final é o exemplo de como não se deve interpretar a teoria das normas jurídicas.

¹³⁹ COÊLHO, Sacha Calmo Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 265.

este necessariamente é um terceiro, que embora envolvido com o fato tributável, não o realiza. São posições antagônicas, que não se confundem, como se depreende da análise da estrutura da norma jurídica tributária, ora delineada!

O fisco não pode deturpar os conceitos estabelecidos na tentativa de garantir a satisfação de seu direito! A natureza jurídica destes institutos são importantes, por assegurarem ao cidadão a estabilidade no exercício de sua conduta. O poder público tem limites e este é um deles. É da essência da responsabilidade por substituição tributária que o contribuinte seja excluído da relação jurídica, pois a norma atribuiu o dever jurídico diretamente ao responsável. A própria terminologia já denota esta realidade, que vem sendo desvirtuada por interesses escusos da administração fazendária.

Ressalte-se que o “substituto” não possui direito de regresso contra o “substituído”, tendo em vista que se encontra sujeito ao recolhimento de dívida própria, cujo ônus é repassado no preço do produto, conforme preconizado pela legislação. Admitir o direito de regresso seria possibilitar o recebimento em dobro do encargo tributário, constituindo verdadeiro enriquecimento ilícito. O responsável por transferência, que paga dívida alheia, este sim, possui o direito de regresso dos valores dispendidos em favor do contribuinte.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Não se poderia deixar de tecer uma pequena crítica à completa ausência de lógica nas decisões que admitiram a aplicação da substituição tributária “para frente”. A análise dos julgados proferidos pelos Tribunais pátrios deve constituir uma das preocupações doutrinárias, como ocorre na Alemanha, procurando demonstrar os equívocos dos magistrados na aplicação do Direito.

5 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

No processo da obrigação de fazer distinguem-se, também, as fases de nascimento e de desenvolvimento e de adimplemento.¹⁴¹

O artigo 113 do Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em principal e acessória, de acordo com as características prescritas no referido dispositivo legal. A primeira tem por objeto o cumprimento de prestação de natureza pecuniária, em virtude de relação jurídica instaurada entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo. A acessória caracteriza-se por ter como objeto uma conduta consistente em fazer ou não fazer, em prestações positivas ou negativas por parte do sujeito passivo. Adotou-se a classificação tradicional do direito das obrigações, que divide seu objeto em obrigações de dar, fazer ou não fazer.

Nota-se que as obrigações tributárias classificadas como acessórias referem-se à norma de conduta autônoma, desvinculada da relação jurídica que se origina do recolhimento da prestação pecuniária compulsória e que, na linguagem comum, expressa-se como sendo o pagamento do tributo (que na realidade vem a ser a integralidade da relação jurídica decorrente da hipótese de incidência, como descrito na parte anterior deste trabalho). Não se denomina acessória em razão de qualquer vinculação com a obrigação principal, face a autonomia mencionada, motivo pelo qual seria adequadamente intitulada de instrumental, já que se refere a prestações positivas e negativas.

Nessas espécies de normas jurídicas de conduta a hipótese fática prevista consiste na realização de fatos jurídicos, vinculados ou não ao exercício de atividades econômicas e situações particulares, que configurem ou possam se

¹⁴¹ COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 157.

transformar em fatos jurídicos tributários (hipótese de incidência da norma jurídica de conduta vinculada ao tributo). Caso a situação jurídica vivenciada pela pessoa enquadre-se na prescrição normativa, automaticamente surge a relação jurídica de natureza tributária denominada de acessória.

A relação jurídica oriunda da concretização do suporte fático desta norma de conduta desenvolve-se entre o fisco e o destinatário prescrito na consequência normativa. Não se pode confundir com o sujeito passivo da obrigação jurídica oriunda do tributo, pois o devedor desta relação pode não se confundir com o contribuinte ou responsável tributário. Exemplo típico desta assertiva está previsto no próprio artigo 14 do Código Tributário Nacional, que exige às pessoas imunes (logo, não se enquadram como sujeito passivo da obrigação principal) o dever jurídico de realizarem a regular escrituração fiscal.

Constata-se que o destinatário da norma em questão não se confunde com o sujeito passivo da relação jurídica derivada do tributo e conceituado no artigo 121 do Estatuto Tributário, demonstrando a incoerência das definições estabelecidas no artigo 113 em comento. Atribuir a designação de fato gerador ao suporte fático da norma de conduta tributária acessória e qualificar seu destinatário de sujeito passivo, apenas contribui para a não compreensão do funcionamento do sistema jurídico tributário.

O objeto da obrigação acessória consiste exatamente na prática da denominada escrituração fiscal, aqui entendida como o gênero que engloba todos os deveres previstos nas diversas regras jurídicas integrantes do ordenamento tributário. Destaca-se, como espécies deste gênero, a título meramente elucidativo, a escrituração contábil e fiscal *stricto sensu*, as declarações prestadas por meios eletrônicos ou manuais, a emissão de notas fiscais, a apresentação de informações

e esclarecimentos, além de outras previstas nos dispositivos legais componentes do sistema jurídico.

Com relação ao titular do direito de exigir o cumprimento do dever jurídico em epígrafe, deve-se anotar que a norma jurídica tributária acessória também lhe assegura o direito de desempenhar a função de fiscalização perante a outra parte integrante desta obrigação tributária, cuja denominação, ora atribuída, será de *devedor tributário acessório*. Justifica-se a criação preconizada para evitar a contaminação terminológica com a sujeição passiva tributária, específica das relações jurídicas vinculadas ao tributo.

Esse direito ao exercício da atividade de fiscalização, atualmente considerado ato administrativo (fato jurídico), por ser atribuição exclusiva do poder público no direito brasileiro, pode ser realizado tanto nas normas de conduta estabelecidas em face do tributo (aspecto procedimental tratado em tópico específico), como nas acessórias. Nestas, sua finalidade é a verificação do cumprimento da prestação de fazer ou não fazer estabelecida na norma, aqui intitulada de escrituração fiscal.

Embora a fiscalização das regras tributárias e acessórias sejam especificadas em normas jurídicas de conduta distintas, autônomas em seu relacionamento, a atividade poderá ser realizada por agente fiscal com poder de exercer ambas as funções, expressas numa só conduta com relação a sua aparência exterior. O direito advém de diferentes normas, mas se exterioriza numa única ação visível, pois a cada momento poderá estar executando uma das atribuições normativas. É necessária esta explicação, ainda que aparentemente confusa, no sentido de preservar a integridade das normas jurídicas que compõem o ordenamento, na sua explanação científica.

Não é demais destacar que a norma jurídica instrumental ou acessória, que tem vida autônoma, deve ser obrigatoriamente editada por lei, no seu sentido formal e material. Além de estabelecer um padrão de conduta a ser seguido pelo cidadão, seu descumprimento acarreta a incidência da norma tributária de sanção, afetando diretamente o conjunto de direitos e deveres do destinatário da norma. Não se trata nem mesmo de defender a observância da edição de lei com base no princípio da estrita legalidade tributária, tão bem preconizado pelos professores Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi,¹⁴² mas da regra do princípio geral da legalidade insculpido no artigo 5º da Carta Magna.

Logo, não se pode compactuar com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal¹⁴³ e de autores da estirpe de Hugo de Brito Machado¹⁴⁴ e Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁴⁵ ao sustentarem a possibilidade da edição das normas acessórias mediante a edição de normas complementares, ou seja, de atos emanados no Poder Executivo. Não se trata de mero instrumento para a aplicação da norma jurídica de incidência tributária, relativa às normas de conduta que instituem os tributos. É obrigação autônoma, com objeto próprio, geradora de direitos e deveres específicos, como já demonstrado.

Fixados os elementos que demonstram a autonomia da norma jurídica de conduta acessória ou instrumental, desgarrada da norma jurídica de conduta tributária, é essencial desenvolver idêntico exame com relação às normas jurídicas

¹⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

¹⁴³ Supremo Tribunal Federal, RE n. 158.208-1/RN, rel. Min. Marco Aurélio, redator para o acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ em 24.08.2001.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, set. 1997, p. 62 *et seq.*

¹⁴⁵ "A exigência de lei – legalidade estrita – revelaria ausência de adequada compreensão da obrigação tributária acessória, cuja acessoriedade deve ser entendida como instrumentalidade 'que apenas indiretamente decorre de lei'. (...)

Para além dessa discussão, importante é a percepção de que, no referente à obrigação tributária acessória, não se trata apenas de m deve imposto pela lei, mas de um 'deve instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal.'" (SAMPAIO JÚNIOR, Tércio Ferraz. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In TÓRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem do professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 65-267).

de sanção, estabelecidas pela não observância de ambos os deveres jurídicos (condutas), determinados nas normas em referência.

6 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DE SANÇÃO

A não observância da norma jurídica tributária e da norma tributária acessória caracteriza a prática de ilícito, que será considerado, por conseguinte, como suporte fático da norma de sanção, denominado de delito. Cada norma de conduta descumprida implicará na concretização do fato jurídico presente na hipótese da norma sancionante, acarretando sanção específica prevista no direito positivo. Dessa forma, a norma de coação estabelecida para a ausência do dever jurídico preconizado nas normas de conduta do tributo e acessória são igualmente distintas, portanto, são duas normas sancionantes autônomas.

Realizado o fato imponível da norma jurídica tributária, concomitantemente surge a obrigação tributária, estipulando-se o cumprimento da prestação que constitui seu objeto e que consiste no recolhimento da prestação pecuniária denominada de crédito tributário. A quantia relativa a esta obrigação deriva da prática do fato gerador do tributo. A omissão no cumprimento desta prestação, evitando-se a extinção desta relação jurídica por uma das modalidades elencadas no direito positivo, acarreta a prática do ilícito.

O fato delituoso, como hipótese da norma de sanção, desencadeia a relação jurídica presente no conseqüente desta norma jurídica, instaurando-se relação jurídica vinculada à matéria tributária, entre o titular da pretensão punitiva e o destinatário da norma. No direito tributário as partes desta relação jurídica

normalmente se confundem com as da obrigação tributária, na qual fisco e devedor ou devedores integram a relação: o primeiro, com direito de exigir o cumprimento da prestação e o segundo, com o dever de observá-la, conforme o nexu imputativo estabelecido pela própria norma. O objeto desta relação jurídica é a penalidade prevista na norma jurídica, que constitui o dever de seu destinatário. Normalmente, neste ramo do direito, há previsão de que as penalidades tenham cunho pecuniário, inerentes ao direito moderno, não se exigindo seu cumprimento pela força física ou coativa. Neste aspecto, essencial a norma processual como mecanismo assecuratório da efetividade do direito material. Se o sujeito passivo não paga o crédito tributário no vencimento, praticando o delito, incidirá a regra matriz sancionatória, devendo recolher-se multa correspondente a um percentual do montante devido pela obrigação tributária (usual), ou adotar-se-á outros critérios possíveis e fixados na norma jurídica (valor fixo; percentual do valor do produto/serviço, etc.).

No entanto, apesar de tratar de prestação pecuniária, esta não se confunde com o crédito tributário propriamente dito, isto é, com a prestação pecuniária prevista na obrigação tributária, derivada do fato gerador. São normas jurídicas e deveres que não se confundem, tendo por afinidade sua ligação enquanto normas primárias e secundárias vinculadas ao direito tributário. A separação da natureza jurídica destas pretensões demonstra a impropriedade de nominar toda quantia recolhida aos cofres públicos, provenientes de normas jurídicas ligadas à matéria tributária, de crédito tributário, como se advindas da mesma origem. O legislador, certamente, pretendeu simplificar os mecanismos normativos, por serem as regras jurídicas aplicadas a ambas prestações pecuniárias absolutamente idênticas, inclusive no tocante aos princípios constitucionais tributários. Embora

louvável a imaginária justificativa, ela possibilitou inconcebível confusão metodológica e científica no desenvolvimento destes temas.

Essa mesma situação é identificável nos casos em que não há a observância das normas tributárias acessórias. Não cumprida a prestação positiva ou negativa prevista na norma em questão, automaticamente realiza-se o fato delituoso, com o conseqüente surgimento da relação jurídica sancionante, que no direito positivo brasileiro consiste na aplicação de penalidade pecuniária. Vislumbra-se, portanto, que a quantia devida aos cofres públicos também foi denominada de crédito tributário pelo Código Tributário Nacional, com agravante de que, nos termos do artigo 113, § 3º, a obrigação acessória não cumprida transforma-se em obrigação principal! É o milagre da transformação! Relação jurídica transmudada como num passe de mágica!

Frise-se, assim, que apesar da utilização da expressão crédito tributário para denominar o objeto da relação jurídica advinda tanto da norma jurídica tributária, quanto da norma de sanção desta conduta, bem como da não observância da obrigação acessória, a natureza jurídica das mesmas são absolutamente diversas, ainda que se admita que o direito positivo estabeleça idênticas regras jurídicas no desenvolvimento de sua exigência.

A análise das normas tributárias acessórias e das normas jurídicas de sanção são relevantes para demonstrar que a relação jurídica existente entre elas, juntamente com a oriunda da norma jurídica tributária, necessariamente passa pelo dinamismo empreendido através do aspecto procedimental que lhes são inerentes.

7 ASPECTO PROCEDIMENTAL DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A sistematização até aqui empreendida, a partir da teorização da norma jurídica até a individualização da norma jurídica tributária, destacando-se cada um de seus aspectos, segundo os marcos teóricos já citados, é essencial na conclusão de que o aspecto procedimental é imprescindível no conceito de norma jurídica tributária.

Apesar de apresentar diversos institutos jurídicos já consagrados na *Teoria Geral do Direito*, em algumas passagens os conceitos desenvolvidos podem evidenciar uma releitura das matérias, autênticas micro teses para o desenvolvimento deste trabalho. Ressalte-se, notadamente, a concepção da norma jurídica processual, de estrutura hipotética no sistema, e a própria definição de relação jurídica normativa, até a individualização das normas jurídicas tributárias (conduta tributária, conduta acessória e conduta sancionante).

Entretanto, toda a matéria abordada visou atingir a meta deste estudo, a tese propriamente dita, que é a identificação do aspecto procedimental como integrante da norma jurídica de conduta tributária, ainda que o mesmo também se encontre na acessória e na sancionante. A tormentosa busca de resposta às indagações formuladas no decorrer do texto, principalmente em seu preâmbulo, demonstraram, pela prática investigativa adotada, que a resposta que imaginava encontrar não se materializou integralmente: a idéia de que existiria um aspecto processual na norma tributária, que implicaria a existência do processo tributário administrativo.

A conclusão, como se percebe da exposição até aqui desenvolvida, levou-me a fim diverso, embora eventualmente utilizando caminhos comuns.

Identificou-se que a jurisdição integra o conceito instrumental do *processo*, como definido no tópico intitulado *Norma jurídica processual*, acarretando o afastamento, no direito pátrio, do chamado processo tributário administrativo. Todavia, a conceituação de *procedimento*, como conjunto ordenado de fatos jurídicos tendentes a cumprir a finalidade normativa, demonstrou a existência do que denominei de *aspecto procedimental* da norma jurídica tributária.

A alegação de que o objetivo atingido fora diferente daquele previsto, embora trilhando por estradas às vezes comuns, está no fato de que diversas regras jurídicas, sobretudo de cunho constitucional, aplicam-se tanto ao processo (norma jurídica autônoma) como aos procedimentos (integrantes das normas jurídicas componentes do ordenamento), de acordo com a estrutura do direito positivo vigente no Brasil. Torna-se, assim, imprescindível indicar onde se encontra o aspecto procedimental nas diversas normas jurídicas, especialmente a tributária, e distinguir seu conceito das regras que podem ou não se inserir no desenvolvimento deste instituto jurídico.

O procedimento, em consonância com o conceito proposto, pode ser observado nas várias normas jurídicas integrantes do ordenamento. A relação jurídica identificável em todas elas pode se desenvolver através deste conjunto ordenado de atos, com intuito teleológico, e, em determinadas relações, sua natureza será de poder-dever. Não se trata de qualquer conjunto de atos, mas daqueles que são essenciais à aplicação da norma jurídica, em conformidade com as finalidades presentes em cada uma, e previstas ordenadamente no direito positivo (devido procedimento legal).

É da essência da norma jurídica processual o desenvolvimento de sua relação jurídica através do procedimento. O processo e, portanto, esta norma

jurídica, caracteriza-se pela prestação jurisdicional, de caráter definitivo, aplicada pelo agente competente, distinguindo-se do procedimento, que é apenas o desenrolar da relação jurídica. Ocorre, porém, que o procedimento não é exclusivo da norma processual, como já defendido, mas aplicável a qualquer tipo de norma jurídica. Neste caso particular, será o conjunto ordenado de atos que visa a aplicação da prestação jurisdicional – meio de aplicação da norma instrumental.

Nas normas de organização, o procedimento poderá ser obrigatório, de acordo com a finalidade pretendida. O exemplo característico desta situação está na formatação da legislação, no exercício da função legislativa, que se origina através do procedimento. Equivocam-se aqueles que sustentam tratar-se de processo legislativo, pois, na realidade, consolida-se como mero conjunto ordenado de atos no intuito de produzir leis – procedimento legislativo, não existindo qualquer atividade jurisdicional na obtenção desta finalidade.

O mesmo se pode dizer das normas de conduta e de sanção, cujo procedimento poderá ou não integrá-las, dependendo de sua natureza ou sua finalidade. Nestes casos, o aspecto procedimental poderá ser identificado no conseqüente normativo, tornando-se necessário para possibilitar o desenvolvimento da relação jurídica, visualizando a estrutura dinâmica da norma jurídica e acompanhando todos os momentos de sua incidência.

Os melhores exemplos para se constatar a existência do aspecto procedimental nestas normas jurídicas estão naquelas que propiciam a formação das relações jurídicas qualificadas como de direito público, em virtude da participação do Estado, especialmente as que interessam ao trabalho: as vinculadas ao direito tributário.

Nas relações jurídicas normativas tributárias, o aspecto procedimental é

inerente à aplicação da norma jurídica. Excetua-se os casos em que a infração normativa é praticada pelo titular do direito de exigir o crédito tributário, com sua omissão na atuação, favorecendo o sujeito passivo pela extinção da obrigação tributária. Isto se dá justamente pela finalidade do procedimento, que é a extinção da relação jurídica com a participação do sujeito passivo, assegurando a observância dos direitos que lhe são preconizados no ordenamento jurídico.

O próprio conceito de tributo indica a presença obrigatória do procedimento administrativo no desenvolvimento da relação jurídica, principalmente na formalização do crédito tributário e, finalmente, na formatação do título executivo. Quando se atribui o elemento, “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, na definição do mencionado instituto jurídico, resta caracterizada a necessidade do aspecto procedimental na norma jurídica tributária.

Tratando-se a hipótese de incidência de um fato ou conjunto de fatos jurídicos, suficientes à incidência da norma jurídica pela subsunção da realidade aos seus aspectos abstratos, nota-se que o aspecto procedimental somente se faz presente no conseqüente normativo, quando surge a obrigação tributária. Neste momento cronológico que surge a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo, iniciando o direito de agir do fisco no sentido de exigir o cumprimento da prestação pecuniária, que só pode se desenvolver pela observância do procedimento, consoante as regras estabelecidas no direito positivo.

O direito material de arrecadação e fiscalização, existentes na obrigação tributária, exercitável pelo sujeito ativo perante o passivo, não podem se realizar de qualquer forma, face à natureza desta relação jurídica. A relação é compulsória, em que o poder público invade a esfera patrimonial do cidadão, exigindo o pagamento de determinada importância (crédito tributário), formalizada por ato do próprio fisco,

titular do direito, ensejador da formação do título executivo sem a anuência do sujeito passivo da obrigação. Somente através do procedimento administrativo que se assegura ao destinatário da norma sua participação na formalização do crédito tributário exigido, garantindo o exercício dos direitos previstos pelo sistema jurídico na formatação do título executivo, que permitirá a satisfação da pretensão do credor.

Este conjunto ordenado de atos, com a finalidade de aplicar a norma jurídica tributária, inicia-se a partir do exercício do direito de fiscalização por parte do sujeito ativo, quando se instaura o procedimento administrativo tributário. Sua finalização, no entanto, dependerá da modalidade de lançamento adotado para o tributo, bem como pelos fatos jurídicos identificados pelo fisco no desenvolvimento de sua atividade. As circunstâncias e conseqüências decorrentes da fiscalização serão tratadas em capítulo próprio, onde se buscará demonstrar os seus efeitos práticos.

Poder-se-ia questionar se os princípios constitucionais inerentes ao processo também são aplicáveis ao procedimento administrativo, em especial ao tributário. A resposta dependerá da análise do direito positivo vigente em cada país, tendo em vista que o elemento conceitual do procedimento, caracterizador de sua existência, é o devido procedimento legal, entendido este como conjunto ordenado de atos previstos na norma jurídica, tendentes a uma finalidade. As demais características não são de sua essência, mas regras positivas variáveis de acordo com a concepção adotada pelo Estado. No Estado Democrático, o exercício da ampla defesa e a presença do contraditório são imprescindíveis em todos os procedimentos, já que o resultado final poderá interferir na esfera dos direitos do cidadão, em face da contraposição de seus interesses aos da parte contrária. Nos procedimentos em que inexistente lide, nem sempre se coloca como obrigatória a

aplicação dos princípios constitucionais consagrados na Carta Magna.

A parte inicial da fiscalização tributária configura procedimento administrativo tributário, pois o agente público deve observar uma série ordenada de atos administrativos previstos na legislação tributária, sob pena de nulidade dos atos praticados, após a constatação daquele considerado irregular. Por se tratar de procedimento meramente investigatório, em que o fisco estará apenas verificando o cumprimento dos deveres jurídicos de índole tributária por parte do sujeito passivo, não há até o momento em que se aponta qualquer omissão do destinatário da norma uma contraposição de interesses. Somente nesta última hipótese, apontada a irregularidade atribuída ao sujeito passivo, realizar-se-á o ato de lançamento, assegurando-se ao administrado o exercício da ampla defesa e do contraditório, com a instauração do contencioso administrativo. Apesar da lide existente, não se fala em processo, já que a decisão final não constitui atuação da jurisdição, pois a Administração Pública brasileira não tem competência para resolver de forma definitiva os litígios submetidos a sua apreciação. Aqui, constata-se a substancial diferença entre procedimento e processo, especialmente os efeitos decorrentes do provimento final, uma vez que nas situações em que se verifica o litígio, os princípios processuais aplicáveis são similares. Logo, verifica-se que os princípios são regras integrantes da norma jurídica, no seu aspecto procedimental, quando previsto no direito positivo, exceto o devido procedimento legal (elencado como princípio), que constitui a própria essência do procedimento, acrescido de sua finalidade, inerente ao Estado de Direito.

Constata-se, dessa forma, que o aspecto procedimental é inerente à relação jurídica tributária, integrando norma de direito material (conduta), no seu conseqüente, pois permitirá a atuação do poder público mediante o estrito

acompanhamento do sujeito passivo da obrigação tributária. Este conjunto ordenado de atos é que permite a participação das pessoas físicas e jurídicas destinatárias da norma, essencial à garantia dos direitos estabelecidos no ordenamento jurídico, ainda que mínimos, no desenvolvimento válido e regular da relação jurídica.

As normas jurídicas tributárias acessórias também são impregnadas pelo aspecto procedimental, igualmente na relação jurídica que se instaura pela consumação de seu suporte fático. Consistindo a fiscalização num dos principais direitos da Fazenda Pública nesta relação, esta atividade administrativa somente pode se desenvolver validamente pela aplicação do procedimento administrativo tributário.

Apesar da relação jurídica acessória não possuir envolvimento direto com a norma jurídica de conduta, oriunda da exigência do *tributo*, são estas obrigações tributárias que permitem a verificação, por parte da Administração Pública, do cumprimento dos deveres jurídicos estabelecidos para o sujeito passivo e para o devedor tributário acessório. São importantes instrumentos de fiscalização e de arrecadação, disciplinadas por institutos pertencentes à seara do direito tributário, em razão de seus conceitos serem aplicáveis a este ramo jurídico. Retoma-se, aqui, o exemplo da fiscalização das entidades imunes e isentas.

As normas jurídicas de sanção, vinculadas à matéria tributária, também se coadunam com esta situação, por possuírem, necessariamente, o aspecto procedimental dentre seus elementos. Isso porque, as sanções previstas, tanto para os ilícitos oriundos da conduta tributária quanto para a conduta acessória, decorrem do procedimento de fiscalização exercido pela Administração Pública.

A obrigação tributária não observada, que passa a ser a hipótese da norma de sanção, deve ser apurada pela fiscalização, com a adoção dos mesmos

parâmetros do procedimento administrativo tributário. No caso de aplicação, a penalidade pecuniária se formalizará pelo ato administrativo de lançamento, parte integrante deste procedimento, por ser a regra jurídica da quantia apurada a mesma aplicável ao crédito tributário, embora com diferente natureza. A sanção penal não diverge desta característica, pois os crimes contra a ordem tributária, culposos ou dolosos (como no caso do ordenamento jurídico nacional), devem ser precedidos de procedimento administrativo investigativo, exatamente para apurar a existência dos elementos integrantes do tipo penal (conjunto ordenado de atos que têm esta finalidade).

A sanção derivada do descumprimento da relação jurídica tributária acessória é penalidade de natureza pecuniária, já que não se concebe mais o arbítrio da força na execução das obrigações de fazer ou não fazer, típicas das sociedades primitivas. A sua aplicação depende do procedimento tributário administrativo e do ato de lançamento para formalizar o montante devido a título de multa (fiscalização), que será regido pela mesma regra jurídica aplicável ao crédito tributário, por expressa disposição legal (artigo 113, § 2º e § 3º do CTN).

Conclui-se que o aspecto procedimental constitui parte da estrutura da norma jurídica tributária, integrante do conseqüente normativo, sendo que sua não observância pela Administração Pública, implicará na nulidade dos atos administrativos praticados após a ocorrência do fato jurídico, em razão do desrespeito ao direito do sujeito passivo na participação da aplicação normativa. Logo, não se trata de mero formalismo vinculado à crítica ao positivismo jurídico, mas do intuito de assegurar a aplicação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, previstos em diversos sistemas jurídicos.

8 O ASPECTO PROCEDIMENTAL E A NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A análise do Direito, que revela o caráter dinâmico desse sistema normativo e a função da norma fundamental, também expõe uma peculiaridade adicional do Direito: o Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, esta é o fundamento de validade daquela.¹⁴⁶

O ordenamento jurídico, integrado em seu conjunto de normas, não compõe um sistema estático, visualizado pelo somatório de todas as suas normas jurídicas. Pelo contrário, enquanto sistema, permeado pela sua inteireza e completude, caracteriza-se pelo seu caráter dinâmico, como salientado na citação dos ensinamentos do mestre de Viena. Esse dinamismo não se confunde com o aspecto dinâmico típico da norma, através do surgimento da relação jurídica como conseqüente normativo. O dinamismo do Direito, na sua unicidade, está no relacionamento entre as normas jurídicas que o integram.¹⁴⁷

A unidade desta Ciência somente ocorre pela integração de suas normas, como já comentado no decorrer deste estudo, de maneira coordenada. As normas de conduta vinculam-se às normas sancionantes para garantir a eficácia do ordenamento, mas se aplicam, em última instância, pelos procedimentos que compõem seu conseqüente normativo e pela norma processual, sempre que os

¹⁴⁶ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 181.

¹⁴⁷ “Nesse sistema, as normas jurídicas são unidades sintaticamente inter-relacionadas mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e verticais (relações de subordinação – hierarquia), cuja inserção ocorre a partir de um determinado ato de decisão, cuja atividade deve sempre atender aos critérios de validade formal (processo adequado para a formação ao e a autoridade competente para criar a norma) e material (princípio da compatibilidade vertical com o conteúdo das normas de fundamentação – competências – e nos limites de sua demarcação). Essa é uma questão de base, qual seja, o estudo da relação entre a noção de fontes do direito positivo e validade das normas.” (TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – o princípio da segurança jurídica na formação da obrigação tributária*. In *Teoria da obrigação tributária – estudos em homenagem do professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 115).

deveres estatuídos nas demais normas não forem voluntariamente realizados. Todas sistematizadas pelas normas de organização.

Dessa forma, inevitável o reconhecimento de que o inter-relacionamento existente entre as normas jurídicas deve se consumir pela vinculação das mesmas, através do método que se permita identificar exatamente o fundamento de validade de cada comando jurídico. Neste contexto, necessário admitir que de forma imediata todas as normas buscam seu fundamento de validade na norma fundamental, aqui indicada como base de validade do ordenamento, normalmente exteriorizada no texto constitucional. No entanto, de forma mediata tem-se que reconhecer que a norma jurídica busca seu fundamento de validade na norma que se encontra em patamar superior na pirâmide normativa, mesmo que por indicativo da própria norma fundamental: o decreto tem seu parâmetro na lei e não diretamente no texto constitucional, ainda que este defina a função desta regra jurídica emanada do Poder Executivo.

O Direito é, pois, uma ordem normativa. Um sistema hierárquico de normas, para empregar a expressão de Kelsen. Suas partes se integram na formação de um todo harmônico, com interdependência de funções. Cada norma ocupa posição intersistemática, única para a espécie. A essa ordem, assim estruturada, denomina-se ordenamento jurídico.¹⁴⁸

A esta estrutura piramidal que se intitulou *hierarquia das normas jurídicas*, atualmente designada por vários doutrinadores como princípio constitucional da hierarquia normativa. Diversos publicistas têm questionado a idéia da hierarquia como elemento retrógrado do já ultrapassado positivismo jurídico, em que se venera a forma pela forma, relegando a finalidade do Direito e seus valores substanciais. Para tanto, afirmam que toda regra jurídica possui por fundamento exclusivo de

¹⁴⁸ VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 142.

validade a Constituição, sustentáculo único e imprescindível do sistema.

Os defensores desta tese incidem em insuperável contradição, pois ao admitirem que os dispositivos normativos têm por fundamento o texto constitucional, inevitavelmente reconhecem que há uma norma jurídica acima de todas as demais, de hierarquia superior, assegurando a validade e eficácia do ordenamento. Esta é exatamente a concepção da hierarquia das normas jurídicas. Não importa se existe uma ou várias regras jurídicas que se sobrepõem a outras no interior deste sistema, interessa sim que determinada regra sempre buscará sua fonte de validade em outra, que lhe é superior, até atingir o topo da pirâmide: a norma fundamental. No sistema, o formalismo é relevante, garantindo sua inteireza, mas não se esgota em si mesmo, pois, obviamente, o cerne do ordenamento está no conteúdo normativo, justificador da própria classificação de suas normas jurídicas. Os *valores* integram o Direito se positivados, ou seja, se inseridos na norma jurídica, cabendo ao intérprete a construção de sua aplicação de acordo com o meio social em que se encontra inserido. O juízo descritivo acerca do princípio constitucional da isonomia no direito brasileiro, a título ilustrativo, diverge de outros sistemas jurídicos, ainda que a expressão verbal em que se formule a prescrição normativa venha a ser a mesma.

Essa hierarquia normativa pode se verificar na determinação dos meios de exteriorização, através do conteúdo da norma jurídica, ou pela conjugação de ambos os elementos, que será definida pelas normas de organização do sistema jurídico (procedimento legislativo – forma e conteúdo), usualmente encampadas no texto constitucional. Nas palavras de Kelsen:

Como assinalamos, a criação de uma norma jurídica tende a ser determinada em duas direções diferentes. A norma superior pode determinar: 1) o órgão e o processo pelo qual uma norma superior deve ser criada, e 2) o conteúdo da norma inferior. A norma superior é “aplicada” na criação da norma inferior mesmo que a norma

superior determine apenas o órgão, isto é, o indivíduo pelo qual a norma inferior tem de ser criada ...¹⁴⁹

No direito brasileiro, ainda que divergente a opinião ora expressada, optou-se pela definição hierárquica mediante a conjugação dos dois fatores possíveis nesta sistematização: a forma de exteriorização das regras jurídicas e seu conteúdo normativo. Justamente esta característica da ordem jurídica nacional que motivou a inserção deste tópico, permitindo a análise da norma tributária neste sistema, bem como a situação de seu aspecto procedimental no contexto normativo.

As leis complementares estão previstas no processo legislativo normatizado pela Constituição Federal de 1988, como se infere de seu artigo 59, devendo ser aprovadas, obrigatoriamente, por maioria absoluta (metade mais um dos membros do Poder Legislativo), como preconizado no artigo 69. Este critério formal é um de seus diferenciadores, restando ao critério material estabelecer a distinção para os demais veículos normativos: complemento do texto constitucional, de modo a operacionalizar algum de seus conteúdos, ou delimitar sua aplicação.

No direito tributário brasileiro, a Carta Magna previu algumas hipóteses para sua utilização: criar normas gerais; dirimir conflitos de competência; regular limitação ao poder de tributar; instituir impostos e contribuições residuais, além dos empréstimos compulsórios; criar ou disciplinar o imposto sobre grandes fortunas, dentre outras. As duas primeiras funções são primordiais, tratando-se de Estado federal, como se depreende dos ensinamentos do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

No Brasil, v.g., existem três ordens jurídicas parciais, que subordinadas pela ordem jurídica constitucional formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são: (a) a federal, (b) a

¹⁴⁹ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 194.

estadual e (c) a municipal, pois tanto a União, como os Estados e os Municípios possuem autogoverno e produzem normas jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas formam a ordem jurídica total, sob o império da Constituição, fundamento do Estado e do Direito. A lei complementar é nacional e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais. (O Distrito Federal é Estado e Município a um só tempo).¹⁵⁰

Apesar de a lei complementar possuir o mesmo âmbito de validade espacial da lei ordinária federal (ordem jurídica parcial), além de ser criada por idêntico órgão emissor (Congresso Nacional), com esta não se confunde. Trata-se de lei nacional com aplicação em todo território (pressuposto inarredável), que subordina as ordens jurídicas parciais (federal, estadual e municipal). Este fato decorre de sua própria função existencial, que é complementar o texto constitucional (onde encontra seu aspecto de validade). Logo, a lei complementar irá conferir normatividade ao dispositivo constitucional aplicável e a todas as ordens jurídicas parciais, não se vinculando exclusivamente à União. No ordenamento jurídico pátrio, o Congresso Nacional cumula a tarefa de editar as leis federais e as leis nacionais, bem como promover a alteração da Constituição Federal (constituente derivado).

As normas gerais constituem fator fundamental de utilização da lei complementar no sistema tributário nacional, por fornecerem os critérios para a edição da legislação ordinária tributária, principalmente no que tange às ordens jurídicas parciais. Estas se submetem integralmente à lei complementar de normas gerais, ficando o poder autônomo de legislar restrito às hipóteses de inexistência da mesma (artigo 24, §3º e §4º, da Constituição Federal de 1988) e caso não aborem matéria normativa cujo conteúdo depende necessariamente da edição da lei complementar de norma geral, situação típica da seara tributária. Trata-se de significativa evolução legislativa dos países que adotam o federalismo como forma

¹⁵⁰ COELHO, Sacha Camon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 102.

de Estado, possibilitando a convivência harmônica das ordens jurídicas parciais. Precisa a lição do professor José de Mesquita Lara, em substancioso estudo sobre o tema:

A inovação constitucional brasileira relativa às normas gerais constitui um dos mais importantes aportes para a teoria do estado federativo neste século; com ela facilita-se a solução dos problemas, tão comuns às federações, relativos à competência das entidades que as integram e às suas disputas sobre o âmbito do respectivo poder de legislar.

Com efeito, uma federação, pela dualidade de governos num mesmo território – o da União e o do Estado – exige sempre uma perfeita discriminação de competência, dificilmente alcançada no texto constitucional. Complicam-se as coisas e os conflitos são acrescidos quando há ainda a variável do município que, em algumas federações, constitui uma terceira entidade diretamente dotada pela Constituição do poder de editar autonomamente leis sobre matéria de interesse local, como no caso brasileiro. Há, então, três ordens jurídicas independentes, três sistemas normativos próprios a regerem matérias nem sempre com precisas linhas demarcatórias. (...)

Permanecem as normas gerais, assim, como regras imediatas à Constituição Federal – regras quase-constitucionais -, como um sobre-direito em relação aos sistemas normativos parciais da União, Estados e Municípios. Seu situs natural, por isso, deveria ser a própria Constituição Federal, por serem inusuais normas de tal natureza sob outra forma. Daí, como já ressaltada, a importância desta contribuição à teoria jurídica do federalismo, que certamente se aprimorará no futuro, quando a produção de normas gerais for atribuída a um órgão diverso do Congresso Nacional, constituído, quem sabe, de representantes do governo das entidades envolvidas, com o que desaparecerá o esdrúxulo e assimétrico poder de o Senado Federal e a Câmara dos Deputados produzirem, sem ser em sede constitucional, normas para os Estados e Municípios. Isso, aliás, robustecerá a idéia da norma geral como uma quarta espécie normativa, nem federal, estadual ou municipal, mas acima de todo o ordenamento dessas ordens jurídicas parciais e hierarquicamente inferior tão-somente à Constituição Federal.¹⁵¹

A maior dificuldade de discorrer sobre normas gerais de direito tributário é a inexistência de conceito uniforme por parte da doutrina sobre o que realmente sejam tais normas, propiciando vasta discussão acadêmica. A situação complica-se na repartição das competências legislativas entre os entes federados, não possuindo maior relevância apenas nos Estados que adotam como forma de Estado o sistema

¹⁵¹ LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e do direito tributário, sua natureza e função. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 34, p. 171-184, 1992, p. 173-175.

Unitário.

Diante da discrepância doutrinária sobre a definição de normas gerais, o texto constitucional (artigo 146, inciso III, alíneas “a” a “c”), e, sobretudo, o Código Tributário Nacional, em seu Livro II, especificam as matérias consideradas pelo constituinte e pelo legislador com tais características. Como sabido, o CTN possui a função de lei complementar de normas gerais de direito tributário, face à sua recepção pela Constituição Federal de 1988, por força do artigo 34, §5º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

No entanto, parcela da doutrina pátria, com razão, sustenta que o Código Tributário Nacional não foi recepcionado em sua integralidade, tendo em vista que diversos dispositivos não constituíam normas gerais, o que acarretaria a invasão de competência privativa das pessoas jurídicas de direito público interno, não sendo compatível com o princípio do federalismo.

Em síntese, são repelidas as regulações do CTN sobre o fato gerador de impostos da competência das pessoas políticas e sobre atos administrativos que lhe são privativos, atos de lançamentos fiscais, v.g., além de prescrições sobre interpretação de leis tributárias, tidas por descabidas.¹⁵²

As leis complementares reguladoras das normas gerais de direito tributário são fundamentais no sistema tributário nacional. Entretanto, deve-se atentar para o exato cumprimento de suas funções, no intuito de evitar que, sobre o pretexto de criar normas gerais, o legislador federal interfira nas esferas de competência dos demais entes tributantes, afetando o pacto federativo. Da mesma forma, imprescindível delimitar seu conteúdo, no sentido de evitar que estas mesmas ordens jurídicas parciais editem normas que dependam previamente da

¹⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 109.

edição da norma geral, levando ao caos ao sistema jurídico tributário, com a promulgação de regras casuísticas, assistemáticas e destituídas de validade.

Constata-se, também, que as normas gerais de direito tributário decorrem da repartição de competências legislativas, próprias do Estado Federal. Essa divisão de competências pode ser horizontal ou vertical. A primeira ocorre quando os entes federados recebem sua parcela específica de competência, delimitada pelo texto constitucional, e que não seja compartilhada com as demais esferas de poder. Já a distribuição vertical de competências pressupõe que a matéria seja repartida entre mais de uma ordem jurídica parcial, decompondo o poder legislativo em tantos graus quanto necessários e limitando a graduação de cada um no exercício desta competência. Este ramo jurídico, como em geral os demais ramos do direito público, enquadram-se na repartição vertical das competências legislativas, como se depreende do artigo 24 da atual Carta Republicana, destacando-se que, o caso específico do sistema tributário, a norma geral somente pode ser editada por lei complementar (reserva formal e material), de acordo com o artigo 146, inciso III, do texto constitucional.

O professor Raul Machado Horta teceu significativos estudos sobre a repartição de competências legislativas, apresentando a seguinte lição:

A repartição de competências não se limita ao plano da repartição horizontal da matéria legislativa, que coloca sua tônica no processo discriminatório e faz da repartição uma demarcatória das fronteiras normativas do Estado Federal.

As Constituições federais, passaram a explorar, com maior amplitude, a repartição vertical de competências, que realiza a distribuição de idêntica matéria legislativa entre a União Federal e os Estados-Membros, estabelecendo verdadeiro condomínio legislativo, consoante regras constitucionais de convivência. A repartição vertical de competências conduziu à técnica da legislação federal fundamental, de normas gerais e de diretrizes essenciais, que recai sobre determinada matéria legislativa de eleição do constituinte federal. A legislação federal é reveladora das linhas essenciais,

enquanto a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou, afeiçoando a matéria revelada na legislação de normas gerais às peculiaridades e às exigências estaduais. A Lei Fundamental ou de princípios servirá de molde à legislação local. É a *Rahmengesetz*, dos alemães; a *Legge-cornice*, dos italianos; a *Loi de cadre*, dos franceses; são as normas gerais do Direito Constitucional Brasileiro.¹⁵³

A edição das normas gerais de direito tributário pelo Congresso Nacional, que também cria as leis federais, bem como a possibilidade da elaboração de Resoluções pelo Senado, referentes à definição das alíquotas de tributos estaduais e municipais, comprovam o centralismo da repartição das competências tributárias. Optou-se pela praticidade de se manter um sistema tributário nacional uniformizado, adotando-se conceitos que se aplicam a todas as ordens jurídicas parciais ao legislar sobre a matéria. O exercício adequado e equilibrado desta repartição compartilhada de competência não afeta a autonomia dos entes federados, sendo conciliável com o federalismo.

A superioridade da lei complementar, enquadrada no princípio constitucional da hierarquia das leis, restou demonstrada com a especificação de seu conteúdo e na forma que seus dispositivos serão aprovados: quórum qualificado, para que o maior número de representantes do povo manifestem sua aquiescência, em sessão bicameral, por se tratar de questões de extremo interesse público. As matérias tributárias encaixam-se perfeitamente neste caso, já que afetam diretamente a todos os cidadãos, que necessitam de rígida segurança jurídica nos comportamentos a serem adotados. Neste sentido, são precisas as palavras do tributarista Hugo de Brito Machado:

Pode, sim, e deve, o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseje

¹⁵³ HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 366.

imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças. (...)

Como ensina Radbruch, os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a justiça e a segurança. São relativos não somente a idéia do fim, mas também a própria determinação da hierarquia ou das relações de primazia a serem estabelecidas entre esses três elementos.¹⁵⁴

Entendimento diverso seria contrariar a sistemática constitucional adotada pelo texto vigente, modificando a Constituição Federal de 1967/69 e sendo enfático ao caracterizar especificamente o procedimento legislativo referente à lei complementar, diferenciando-o daquele preconizado à lei ordinária. É o entendimento esposado pelo referido mestre:

Ressalte-se, em primeiro lugar, que a superioridade hierárquica das normas jurídicas em geral é conferida pelo elemento formal. Não pelo elemento material, pelo conteúdo da norma. É certo que, segundo alguns eminentes constitucionalistas, a Constituição tem conteúdo próprio. Ninguém, todavia, nega a uma norma incluída no texto de uma Constituição, a postura hierárquica desta, qualquer que seja o seu conteúdo. E as leis complementares, cuja existência fora afirmada mesmo antes de a Constituição de 1967 as haver adotado formalmente, só ganharam superioridade hierárquica quando ganharam autonomia formal.¹⁵⁵

As leis complementares são de caráter nacional, ao contrário das ordinárias, que são federais, demonstrando, mais uma vez, a diferenciação dentro do procedimento legislativo. Ives Gandra da Silva Martins discorreu sobre o assunto:

Com efeito, a lei complementar é uma lei nacional. Não é uma lei federal. É a lei da Federação e não da União. Por isso se exige maioria absoluta para sua aprovação, visto que as duas casas legislativas, aquela que representa a Federação (senado) e aquela que representa o povo (câmara dos deputados), tem que aprová-la com 50% de sua composição mais um voto.

Em outras palavras, quando a União empresta seu aparelho legislativo para a Federação esta tem assegurado que a lei que será

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.14, p. 20/21.

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.14, p. 20/21.

por ela aprovada, representa a maioria da opinião dos parlamentares, que exercem mandato em nome da Federação (senado) e do povo (câmara). Tal lei, portanto, não invade competências próprias de cada ente federativo, mas antes, por concordância da maioria absoluta de seus representantes, regula tais exercícios de competência, nos exatos termos permitidos pela Constituição.

E, no caso do Sistema Tributário, com maior razão, na medida em que a segurança, a estabilidade, a harmonia do complexo de normas que o rege, são que terminam por conferir-lhe o perfil do sistema, incapaz de ser deteriorado, corroído por legislações conflitantes das esferas parciais de poder em que a Federação se transformou. Lei complementar, portanto, não é lei federal, mas nacional (*in* Imposto de Renda, Estudos n. 9, pg. 94 e segs.)

Como se observa, a Lei Ordinária e a Lei Complementar são tipos distintos de exteriorização das normas, o que impossibilita o hibridismo de seus conceitos e estruturas, devendo ser respeitadas suas diferenças. A inviabilidade da revogação de lei complementar por meio de lei ordinária, por reiteradas vezes, ensejou o pronunciamento dos tribunais pátrios, nas mais diversas matérias, como se depreende das ementas abaixo colacionadas:

Constitucional. Sigilo Bancário. Requisição de informações a Instituição Financeira. Lei nº 4.595/64. Ausência de Lei Complementar a proceder sua alteração. Instauração do procedimento fiscal. Infrigência ao Devido Processo Legal, uma vez que não consta tenha o contribuinte sido cientificado. Exoneração do dever. Segurança Concedida.

I - A Lei nº 4595/64, com a Promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a ter forma de Lei Complementar, não podendo ser alterada pela Lei nº 8.021/90, Ordinária, é, pois, de hierarquia inferior. (AMS 95030117348, TRF 3ª Região, 4ª Turma, Rel. Lúcia Figueiredo, DJU 24/10/95, Pg. 73.008)

Inelegibilidade - Condenação por crime de receptação, delito contra o patrimônio. Inexistência de reabilitação. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR A CONSTITUIÇÃO, POR LEI ORDINÁRIA. (TSE, Tribunal Pleno, BEL , VOL. 00422-01, 11/09/86, pg. 527)

A matéria encontrava-se pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, resultando na edição da Súmula n. 276, embora esta não mencione em seu enunciado a questão pertinente ao princípio da hierarquia das leis. Destacam-se

algumas ementas do tribunal superior:

Tributário – Cofins – Sociedades civis de prestação de serviços profissionais – Isenção – Requisitos essenciais – Regime Tributário- Lei 8.541/92 - Revogação da L.C. nº 70/91 – Impossibilidade – Princípio da Hierarquia das Leis – Lei 9.430/96 (Lei Ordinária) – Precedentes. “A Isenção Concedida Pela Lei Complementar Nº 70/91 Não Pode Ser Revogada Pela Lei Nº 9.430/96, Lei Ordinária, Em Obediência Ao Princípio Da Hierarquia Das Leis (Stj-2ª Turma, Resp 221.710/Rj, Rel. Min. Peçanha Martins, Dju 18.02.2002, P. 288; Resp 226061/Rs, Dju 18.02.2002, P. 290; Resp 226230/Rs, Dju 18.02.2002, P. 290).

A revogação da isenção pela Lei nº 9.430/96 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar. (STJ-1ª Turma, Ag-REsp 253.984/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU 18.09.2000, p. 105).

O Supremo Tribunal Federal, órgão competente para a definição do tema quanto à sua aplicação, modificou o correto posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento das alterações da Cofins, preconizadas na Lei n. 9.718/98:

Contribuição social (CF, art. 195, I): legitimidade da revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pela Lei Complementar 70/91, dado que essa lei, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente ordinária; ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedente: ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721.¹⁵⁶

Após esta digressão sobre a hierarquia das normas e sua compatibilização com o direito tributário, necessário examinar se o aspecto procedimental da norma jurídica tributária depende da edição de norma geral, nos termos do artigo 146, inciso III, da CF/88, ou se deve ser aplicado independente da lei complementar, pela mera promulgação da lei ordinária de cada ente federado, relativa aos mecanismos de seu funcionamento. Apesar da importância do tema e de sua harmonização no sistema tributário, forçoso reconhecer a irrelevância prática

¹⁵⁶ Supremo Tribunal Federal, RE-AgR 451.988/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 17/03/2006.

que os tribunais, infelizmente, têm conferido à matéria.

Com efeito, essa suposta visão formalista do instituto da hierarquia da lei tem levado os tribunais pátrios, equivocadamente, a desprezarem a relevância da norma geral e, conseqüentemente, da lei complementar, no desenvolvimento do sistema tributário nacional. Sem qualquer dúvida, um dos fatores que permite a contínua elevação da carga tributária brasileira é a ausência de limites no exercício do poder de tributar conferido aos entes federados, não pela eventual omissão do direito positivo constitucional, mas pela errônea interpretação dada pela jurisprudência. A Constituição Federal de 1988, cujo sistema tributário foi formatado sob a ótica da teoria tripartite das espécies tributárias, prevê, de forma categórica, a necessidade de lei complementar para disciplinar matérias fundamentais na correta aplicação dos institutos tributários, tendo a norma geral como sua principal âncora.

O constituinte foi enfático ao estabelecer que cabe à lei complementar dispor sobre norma geral de direito tributário, discriminando seus principais elementos: tributo e suas espécies; aspectos da norma jurídica tributária; obrigação tributária, nos quais já se compreende o lançamento, a prescrição e a decadência. Não se trata de previsão inócua do texto constitucional, mas de temas reservados à lei complementar com o objetivo de garantir a uniformização do sistema tributário (lei nacional), propiciando maior segurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária. O simples fato de se referir à norma geral, não implica na necessidade da utilização do procedimento legislativo reservado à lei complementar, como se depreende do disposto no artigo 24 da Constituição Federal, e nas normas gerais de outros ramos do Direito. A motivação extrapola esta superficial noção, demonstrando justamente a relevância destes assuntos para não deturpar a aplicação do sistema tributário nacional. Logo, não se pode admitir o exercício da competência tributária

sem a imprescindível edição da lei complementar de norma geral destes institutos jurídicos, sob pena de presenciarmos o que ocorre, atualmente, no país. Como exemplo, pode-se destacar a absurda decisão do Supremo Tribunal Federal de considerar válida a exigência da Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico sem a prévia edição de norma geral disciplinadora da matéria.

A situação não difere no tocante ao aspecto procedimental da norma jurídica tributária, por constituir elemento fundamental da norma jurídica tributária, com o fim precípuo de resguardar os interesses do sujeito passivo da relação jurídica normativa. O desenvolvimento válido e regular da obrigação tributária de conduta, acessória ou sancionante, como salientado, depende do procedimento tributário. Não se pode falar em obrigação tributária e, portanto, em ato administrativo de lançamento, sem o aspecto procedimental que confere regularidade à sua realização. É inconcebível que a integralidade destes procedimentos não estejam disciplinados em lei complementar, a título de norma geral de direito tributário, estabelecendo a seqüência mínima dos atos administrativos que deverão assegurar o percurso válido para atingir a finalidade prevista na norma jurídica correspondente.

O devido procedimento legal é o mecanismo que permite a própria existência do aspecto procedimental das normas jurídicas, como conjunto ordenado de atos, que buscam a realização do objetivo pré-determinado no ordenamento. Tratando-se de ramo do direito público, segundo o artigo 37, *caput*, do texto constitucional, restringe-se ao servidor a prática de atos administrativos previstos em lei (princípio da legalidade). A parte final do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, limita estes atos àqueles qualificados como plenamente vinculados, não se podendo admitir que o procedimento inerente ao desenvolvimento da relação jurídica

tributária não se encontre estabelecido em lei complementar, na medida em que sua ligação é embrionária à existência da própria obrigação tributária (artigo 146, III, “b”).

Na mera leitura do Código Tributário Nacional, nos dispositivos inerentes à parte da *Administração Fazendária*, já se verifica a inconsistência da regulamentação do aspecto procedimental no direito tributário brasileiro. O capítulo atinente à *Fiscalização* limita-se a estabelecer previsões genéricas que, se suficientes à época de sua promulgação, atualmente, já não mais se coadunam com a complexidade do sistema tributário e da relação jurídica que se instaura entre o sujeito ativo e o passivo. O artigo 194 dispõe que “a legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.”

Ora, o dispositivo principia em permitir o silogismo de que as normas editadas pelo Poder Executivo poderiam disciplinar a questão relativa à fiscalização, ao mencionar a expressão *legislação tributária*, cujo conceito amplo foi incorporado no direito positivo através do artigo 96 do referido diploma legal. Obviamente, que a interpretação rudimentar e superficial do dispositivo não ensejaria o mencionado entendimento, pois sua regulamentação é matéria específica de lei (ato emanado do Poder Legislativo).

Num primeiro momento, poder-se-ia deduzir, com base na constatação empírica de que tal esquema de coisas raramente prevaleceu na história brasileira (passando, inclusive, nos dias de hoje, por um período de extremo desprestígio), que a legalidade não tem cabida tão significativa no ordenamento jurídico brasileiro. Tal, contudo, não se dá, como explica percucientemente Celso Antônio Bandeira de Melo, cuja lição transcreve-se:

o Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37 e 84, IV da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grillhões. É, aliás, o que convém a um país de tão acentuada tradição autocrática, despótica, na qual o Poder Executivo, abertamente ou através de expedientes pueris - cuja pretensa juridicidade não iludiria sequer a um principiante -, viola de modo sistemático direitos e liberdades públicas e tripudia à vontade sobre a repartição de poderes."O Texto Constitucional brasileiro, em seu art. 5º, II, expressamente estatui que: "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de *lei*".

Note-se que o preceptivo não diz "decreto", "regulamento", "portaria", "resolução" ou quejandos. Exige Lei para que o Poder Público possa impor obrigações aos administrados. É que a Constituição brasileira, segunda tradição já antiga, firmada por suas antecedentes republicanas, não quis tolerar que o executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si mesmo, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas.

Em estrita harmonia com o art. 5º, II, precitado, e travando um quadro cerrado dentro do qual se há de circunscrever a Administração, com todos os seus órgãos e auxiliares personalizados, o art 84, III, delimita, então, o sentido da competência regulamentar do Chefe do Poder Executivo ao estabelecer que ao Presidente da República compete "sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e *regulamentos para sua fiel execução*". Nisto se revela que a função regulamentar no Brasil, cinge-se exclusivamente à produção destes atos normativos que sejam requeridos para "fiel execução" da Lei (...)¹⁵⁷

No entanto, a questão preocupante contida no dispositivo em comento é a que delega à legislação ordinária de cada ente federado o poder de regulamentar a fiscalização. Este equívoco somente se justifica pelo fato de que o CTN, como norma geral de direito tributário, também foi editado através de lei ordinária, já que, na vigência do texto constitucional de 1946, a matéria não era reservada à lei complementar. Mas, a partir da Constituição Federal de 1967/1969, os atos principais concernentes ao procedimento administrativo de fiscalização devem ser

¹⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 58 *et seq.*

regulados em lei complementar. Esta afirmação é corroborada com a tramitação, no Congresso Nacional, do projeto de lei complementar relativo ao Código de Defesa do Contribuinte, norma geral sobre o procedimento, que norteia as diversas regras jurídicas pertinentes aos institutos de direito tributário, especialmente ao desenvolvimento da relação jurídica instaurada entre o fisco e o sujeito passivo.

Questão problemática, que atualmente se coloca nessa relação jurídica, reside na fixação dos limites do poder de fiscalização, respeitando-se os direitos fundamentais do cidadão, consagrados no direito positivo constitucional. Não são raras as notícias sobre fiscalizações que adentram no domicílio do sujeito passivo, acompanhadas de policiais, exigindo acesso a todos as unidades e o manuseio da documentação existente no estabelecimento, sob ameaça de aplicação de multa e condução coercitiva às delegacias, com abertura de inquérito por embaraço ao exercício da autoridade fiscal.

Primeiramente, cumpre registrar que não se trata de *autoridade*, pois no direito tributário brasileiro a relação jurídica é norteada pelo aspecto procedimental, que exige absoluta observância do princípio da legalidade, colocando-se as partes em situação de igualdade (não é imposição de conduta da autoridade). Em segundo lugar, não há a necessidade de policiais, pois a lei estabelece o procedimento de atuação destes servidores públicos e os direitos do sujeito passivo. Aqui a relação não ocorre entre fisco e *bandido*, mas entre o Estado e o cidadão, que justifica a existência daquele. Finalmente, não há qualquer previsão no Código Tributário Nacional para a conduta relatada, que consubstancia fatos jurídicos delituosos por parte do servidor público, que deve responder pelas irregularidades na esfera cível, administrativa e penal.

A conclusão é de que

sob o ponto de vista da Teoria Geral do Direito, que difere do ponto de vista histórico, sociológico, político e filosófico, o conhecimento distingue: i) o fato tipificado na hipótese e o fato tipificado na consequência; ii) a norma que institui a relação jurídica de causalidade; iii) o sistema dentro do qual a norma vale, em relação-de-pertinência (por ser gerada segundo as normas geratrizes de normas). A relação normativa de causalidade faz-se ou desfaz de modo intra-sistêmico.¹⁵⁸

Essas são as considerações pertinentes à estruturação da tese, necessárias à verificação não só de seus aspectos práticos, as implicações que acarretam a interpretação dos institutos jurídicos de direito tributário. Antes, contudo, deve-se apontar os princípios primordiais no desenvolvimento do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, o que permitirá a pretensão expendida no terceiro capítulo.

¹⁵⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 8.

CAPÍTULO II

PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO: APLICAÇÃO DO ASPECTO PROCEDIMENTAL DA NORMA JURÍDICA

1 PROCESSO E PROCEDIMENTO – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Doutra parte, essa mesma 'textura aberta' funciona, com freqüência tristemente indesejável, para manipular aspirações e conceitos, enclausurando-os na acepção que dogmaticamente a ciência do Direito e seus cientistas considerem oportuna e conveniente para barrar o anseio de transformação. Quantas vezes não teve, cada um de nós, ensejo de ler reputado autor afastar um conceito inovador, uma abertura de perspectivas, com o simples (mas quase teologal!) argumento de que, independentemente e para além do que alguém pense, o Direito (do qual ele se arvora intérprete privilegiado!) conferiu ao vocábulo expressão própria e diversa.¹⁵⁹

Explorar a divergência na utilização dos termos *processo* e *procedimento* poderia transparecer, num primeiro momento, uma discussão acadêmica estéril, tendo em vista que ambos são norteados por princípios constitucionais que lhes são comuns, tais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Tem-se, contudo, que a definição jurídica dos diversos institutos é imprescindível à sua correta interpretação no contexto do ordenamento. Ademais, os princípios constitucionais em epígrafe aplicam-se ao processo e ao procedimento por expressa determinação constitucional, o que eventualmente não se verifica em outros sistemas jurídicos. Acrescente-se, ainda, que as conseqüências de sua inserção podem possuir diferentes interpretações quanto ao procedimento existente na norma

¹⁵⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19.

jurídica processual e o previsto nas normas jurídicas de conduta e de sanção, em que se desenvolvem as relações jurídicas materiais.

O desenrolar da relação jurídica tributária ocorre, necessariamente, pela prática de uma série de atos administrativos, coordenados e previstos em lei, que têm por finalidade a apuração do crédito tributário, quer para a realização do ato de lançamento, quer para a confirmação dos valores recolhidos pelo sujeito passivo: procedimento administrativo. A relação jurídica tributária instrumental desenvolve-se dentro deste mesmo aspecto procedimental, sendo que sua finalidade é a verificação do cumprimento por parte do destinatário da norma jurídica dos deveres prescritos em seu enunciado ou a realização de prestações positivas ou negativas vinculadas à obrigação tributária. Não diverge deste procedimento a relação jurídica tributária de natureza sancionatória, tendo em vista que o fim proposto é a apuração da infração, estipulando o montante devido pela não observância dos deveres jurídicos consignados nas normas jurídicas de conduta acima mencionadas.

Nesse contexto, importante demonstrar as conseqüências práticas advindas do aspecto procedimental da norma jurídica no direito tributário, especialmente a norma de conduta, que implica o surgimento do que denominei relação jurídica tributária propriamente dita. Logo, deve-se examinar os atos administrativos imprescindíveis para a realização do devido procedimento legal, praticados pelas autoridades administrativas competentes, bem como a participação do sujeito passivo na relação jurídica. Para este último “a relevância prática deste estudo reside em que o processo administrativo deve ser compreendido como importante instrumento de garantia individual e da participação democrática do cidadão frente à Administração Pública.”¹⁶⁰

¹⁶⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19.

Egon Bockmann Moreira¹⁶¹ não compartilha daquilo que sustenta como indevida limitação ao termo *processo*. Alega que tanto no processo civil quanto no direito administrativo há “relação jurídica desenvolvida com integração de sujeito detentor de poder estatal, através de seqüência lógica de atos praticada e cumprida visando ao alcance do ato final”. Nesse caso, o poder-dever do Estado é realizado com imparcialidade. Quando inexistente a relação jurídica estar-se-á diante de mera função administrativa. Equivoca-se o autor, contudo, pois a relação jurídica que se desenvolve no procedimento administrativo é de natureza substancial, isto é, decorre da aplicação principalmente de normas de conduta e de sanção, que têm como um de seus destinatários o poder público. Não se trata de relação jurídica autônoma (de natureza processual), que irá compor com a relação jurídica material para definir o resultado final do ato produzido, tendo em vista que o procedimento desenvolvido no seio da norma jurídica material é necessário para sua aplicação. Além disso, a imparcialidade é regra jurídica estabelecida no direito positivo, a qual se insere no conceito de processo e procedimento pela disposição legal, podendo, a qualquer tempo, ser revogada, sem a alteração da natureza jurídica destes institutos.

O autor acrescenta que o procedimento e o processo, no âmbito da administração pública, são funções realizadas pelo próprio poder público, não se justificando a diferenciação preconizada. Esta assertiva não pode ser considerada categórica, uma vez que há a possibilidade de procedimentos típicos da seara pública serem praticados por particulares, tanto no processo judicial quanto no procedimento administrativo. No primeiro, pode-se infirmar a existência da justiça privada, como é o caso da arbitragem, já comentado. No segundo, ilustra-se com a

¹⁶¹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46 *et seq.*

possibilidade de se permitir que os atos da relação jurídica tributária possam ser transferidos para particulares, numa espécie de terceirização da atividade pública, além da procedimentalização das relações jurídicas típicas de direito privado, especialmente as de natureza empresarial.¹⁶² Não se admite esta realidade em Estados Democráticos que prezam a função pública e se preocupam com o bem estar social do cidadão-contribuinte, todavia a concepção adotada depende das regras previstas no ordenamento jurídico positivo. Pode-se afirmar que no Brasil, apesar das colocações anteriores parecerem utópicas (Estado Democrático que preza a função pública), a reforma constitucional empreendida pela Emenda Constitucional n. 42/2003 dirimiu qualquer dúvida que pudesse existir sobre o tema, face à redação aparentemente contraditória entre os artigos 7º e 119 do Código Tributário Nacional. O artigo 37 do texto constitucional foi acrescido pelo inciso XXII, prevendo enfaticamente que a administração fazendária, onde se inclui Secretarias de Fazenda ou Finanças e Procuradorias, é função essencial do Estado, restando vedada a transferência destas atividades para terceiros – pessoas de direito privado. Processo e procedimento, ainda que se trate de funções públicas, são praticados por órgãos ou entidades diferentes, ou mediante competências específicas e distintas, já que o primeiro se refere à prestação jurisdicional, enquanto o outro se aplica às relações jurídicas em que o Estado é parte como interessado direto no seu resultado.

Lúcia Valle Figueiredo¹⁶³ também defende a existência do processo

¹⁶² "El procedimiento es un concepto de la Teoría general del Derecho. Es un concepto de validez general, aplicable a cada una de las ramas del Derecho. No solo las ramas del Derecho público, sino también a las ramas del Derecho privado. Respecto del Derecho público, así se há afirmado con reinteración por los administrativistas al enfrentarse con un concepto de procedimiento que creían monopolizado por el Derecho procesal. Pero el concepto de procedimiento es más general. No es privativo del Derecho público; no solo hay un procedimiento en la serie de actos a través de los cuales se realiza una función estatal. No es procedimiento, o mejor, no es solo procedimiento la forma con arreglo a la cual se desarrolla la actividad de un órgano público. Porque puede existir procedimiento, aun cuando no exista ninguna autoridad, en el campo de las relaciones civiles o mercantiles." (PERES, Jesús Gonzáles. *Manual de procedimiento administrativo*. Madrid: Civitas, 2000, p. 73).

¹⁶³ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

administrativo, embora considere, na maior parte das vezes, estéril a referida distinção. O processo disciplina direitos intitulados de segundo grau, enquanto o procedimento é forma de exteriorização do exercício da competência estatal. Acrescenta que os princípios vinculados ao procedimento estão contidos no processo, na medida em que ambos o integram, sendo que a litigiosidade não é componente de seu conceito. Também não se pode compactuar com a idéia exposta, pois o procedimento não tem a ele atrelado uma série de princípios, já que a existência destes depende do direito positivo do país, apenas integram as normas jurídicas em geral e, em especial a norma processual, para permitir sua aplicação válida. Por fim, as regras aplicáveis aos procedimentos desenvolvidos na relação jurídica de direito material podem divergir do procedimento processual, bastando as alterações pretendidas serem inseridas na lei.

O procedimento, segundo Élio Fazzalari,¹⁶⁴ seria uma atividade oriunda da seqüência ordenada de normas, através de atos e posições subjetivas – do sujeito perante as normas de direito material, com a finalidade de preparar ato estatal consistente num provimento: ato estatal imperativo, produzido pelo órgão competente do poder público, de acordo com as normas vigentes, podendo ser ato de natureza jurisdicional, legislativo ou administrativo. Haverá procedimento administrativo, legislativo e judicial, sempre que não for necessário o contraditório com os efeitos acima mencionados.

No conceito de procedimento apresentado, embora não se concorde com a definição de processo do autor, extrai-se característica importante na sua definição, qual seja, o fato de que possui finalidade específica de provimento estatal, instituto típico da *teoria geral do direito público*. Não se trata de mero conjunto

¹⁶⁴ FAZZALARI, Élio. *Instituzioni di diritto processuale*. 5. ed. Padova: Cedam, 1989, p. 57-58.

ordenado de atos jurídicos, mas sim ordenados a atingir um objetivo preconizado no texto normativo, consistente na prática de atos administrativos específicos ou na constatação de determinados fatos relevantes na esfera do direito. Não se deve, portanto, limitá-lo aos atos estatais estabelecidos como provimento, que afetam os interesses de terceiros no sentido de criar, alterar ou extinguir direitos. Basta existir o devido procedimento legal, com finalidade prevista na norma, que se configura o procedimento, independentemente das conseqüências advindas da presença do contraditório e com relação a seu aspecto finalístico.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁶⁵ sustenta que o processo pode ser derivado da atuação jurisdicional ou da administrativa, e seus elementos caracterizadores estão na presença dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, da participação do advogado e da isonomia. O procedimento constitui apenas a forma de concatenar os atos administrativos, sempre regido pelo contraditório para desencadear o processo. Na visão do autor, “na teoria jurídica da democracia, o procedimento só é legítimo quando garantido pela instituição do Devido Processo Constitucional que assegure a todos, indistintamente, uma estrutura espaço-temporal (devido processo legal e devido processo legislativo) na atuação (exercício), aquisição, fruição, correição e aplicação de direitos.” O processo destina-se, portanto, à produção de provimentos judiciais, legislativos ou administrativos, necessariamente regidos pelos princípios constitucionais em destaque, daí defendendo a existência do processo tributário administrativo no direito brasileiro.

Marçal Justen Filho¹⁶⁶ expõe que a diferença entre processo e

¹⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo tributário administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 58 e ss..

¹⁶⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33, p. 108-132.

procedimento administrativo origina-se na própria repartição dos poderes, o que evita sua concentração. Reputa que o ponto mais importante estaria não no exercício da função jurisdicional, mas na particularidade da relação jurídica processual na sua forma triangular (juiz, autor e réu), em que o magistrado não é parte e deve ser imparcial. “O que dá identidade ao processo é uma composição totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico. O processo vincula três ‘sujeitos’, produzindo situações jurídicas subjetivas favoráveis e/ou desfavoráveis.” Já no procedimento administrativo há a identidade de julgador e parte, inviabilizando a imparcialidade, tornando imprópria a designação de *processo*. Nota-se que o autor não deixa de reconhecer a relevância do exercício da jurisdição, pois normalmente daí que deriva a imparcialidade do integrante desta relação jurídica normativa, embora esta característica não seja essencial para a identificação do processo, constituindo-se regra inerente ao Estado Democrático. Esse trabalho não se coaduna com sua posição somente no que se refere à relação jurídica processual, que não precisa ser triangular, como demonstrado no capítulo anterior, já que tal relação se caracteriza pelo fato de que a função jurisdicional implica na prolação de decisão definitiva a ser observada pelos seus destinatários. Compreende-se, também, no exercício regular da administração pública, que esta deva ser imparcial.

Carlos Ari Sundfeld¹⁶⁷ sustenta, corretamente, que no âmbito da Administração Pública somente se pode falar em procedimento administrativo, porque embora este corresponda a um conjunto ordenado de atos vinculados a determinado poder estatal, não se encontra presente a função jurisdicional, que seria a característica peculiar do processo. A utilização dos termos fora de seu

¹⁶⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

escopo técnico poderia acarretar sérios equívocos na aplicação das normas jurídicas.

Helena Taveira Tôres defende a adoção do conceito de jurisdição “em sentido amplo, a cidadania fiscal resta protegida pelos processos administrativo e judicial, como meios de prestação jurisdicional, visto o processo como mecanismo de tutela a um direito material e instrumento de solução de controvérsias, que se constitui a partir da formalização da lide, pela resistência do Fisco a alguma pretensão do contribuinte fundada em direitos garantidos.”¹⁶⁸ Acrescenta que em razão dessa importância, o devido processo legal torna-se elemento imprescindível na tutela dos direitos do cidadão contribuinte. O professor ressalta, com precisão, a imprescindibilidade do que denominei devido procedimento legal, ou seja, a relação jurídica tributária não pode se desenvolver, validade, sem a observância dessa regra. Apesar da distinção do conceito de jurisdição e de processo, como por mim estabelecido nesse trabalho, demonstra-se categoricamente a fundamental função do procedimento na estrutura do sistema jurídico tributário.

James Marins, numa das mais completas obras sobre o processo tributário administrativo, sustenta que “a etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto descumprimento de dever instrumental.”¹⁶⁹ Adota o posicionamento do processo enquanto lide, independente

¹⁶⁸ TÔRES, Helena Taveira. Direito tributário e processo administrativo aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 30.

¹⁶⁹ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 162.

da atuação da jurisdição, identificando a fase procedimental e processual administrativa, cuja discordância já se apontou no texto.

O conceito de processo como lide também é empregado pelo professor Alberto Xavier, cuja obra se destaca pela melhor sistematização do ato de lançamento, do procedimento e do processo tributário. Afirma que “processo é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução de um litígio, caracterizado, na clássica visão de Carnelutti, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal). Processo administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria Administração.”¹⁷⁰ Ajustam-se, aqui, as críticas já formuladas pela ausência da correta distinção entre procedimento e processo, numa visão de teoria geral.

O professor da Universidade da Patagônia, na Argentina, Dr. José Luis Said, aborda a definição conceitual de procedimento destacando seu critério temporal e dialético diante da seqüência de atos designados pela lei:

O procedimento administrativo existe, então, como uma soma de atividades que vêm, uma após a outra, enchendo um recipiente. Atividades que desaparecem em sua momentânea singularidade depois de terem sido reais, ainda que se prolonguem no lapso temporal que o procedimento ocupa. Os limites demarcatórios deste lapso (em sua origem: freqüentemente uma solicitação ou petição do cidadão; no final: habitualmente uma resolução do órgão administrativo) e seu interior são o procedimento que rejeita as dimensões do tempo para situar-se na perspectiva do contínuo. Desde o presente, o passado se atualiza e o futuro esclarece a intervenção atual.

Em sua dimensão temporal, o procedimento administrativo apresenta-se, portanto, como uma organização dialética entre a continuidade da perspectiva e a descontinuidade dos instantes. Podemos olhar isoladamente os elos da cadeia, ou a cadeia por inteiro.¹⁷¹

¹⁷⁰ XAVIER, Alberto. Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular (parecer). In: TÓRRES, Heleno Taveira. Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 421.

¹⁷¹ SAID, José Luis. Os prazos na lei argentina. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coords). As leis do processo administrativo. Rodrigo Pagani de Souza.(Trad.) São Paulo: Malheiros, 2000, p. 306-307.

Constata-se, portanto, que muito mais que mero procedimento, enquanto série lógica e juridicamente ordenada de atos para expressar a vontade da administração pública, este instituto jurídico representa uma das garantias fundamentais do sujeito passivo perante o Estado, no que tange às diversas relações jurídicas que se instauram na seara do direito tributário. Neste sentido, não há como se elencar as modalidades ou tipos de procedimento administrativo, pois sua existência está vinculada à diversidade não quantificável de relações jurídicas originadas a partir das normas componentes do ordenamento. Seria classificação literalmente inútil, não se encontrando razão lógica e científica para assim se proceder.

Torna-se indispensável para a regular aplicação do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, como parte integrante da mesma, que suas disposições gerais e obrigatórias venham a ser veiculadas por lei complementar, fixando as normas gerais relativas ao tema. Caberá, num segundo momento, aos entes federados, estabelecer a revisão de suas legislações para permitir a adequação à norma de superior hierarquia. O legislador não pode se quedar omissos com relação aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, como ocorre no tocante ao princípio que veda a utilização do sistema tributário de forma confiscatória, assim como o Poder Judiciário quanto à respeitabilidade da formatação do ordenamento jurídico brasileiro. Não se trata de formalismo despropositado, pois “o procedimento administrativo não vem substituir o controle do ato final. Ao contrário, o que se persegue, com o procedimento, é maior eficiência no

exame de seus pressupostos de validade.”¹⁷²

Tem-se, dessa forma, que inserir na *Teoria Geral do Direito Tributário* a regulamentação de seu procedimento administrativo, imprescindível para a válida formação da relação jurídica até sua extinção, sobretudo no que concerne ao título executivo. As regras jurídicas aplicáveis ao procedimento administrativo são uniformes, em diversos de seus aspectos, nas obrigações que tenham participação estatal. No entanto, nas relações que se iniciam a partir das normas jurídicas que regem a matéria tributária, há algumas particularidades que não podem ser desprezadas pela norma geral, como o ato de lançamento e o ato de fiscalização, a título meramente exemplificativo.

Antes de se adentrar nas diversas etapas do procedimento administrativo tributário, deve-se expor o direcionamento dos princípios jurídicos que lhes são próprios e seus reflexos na relação jurídica tributária, de acordo com a concepção de Estado adotada pelo texto constitucional brasileiro, que, no plano teórico, segue as tradições democráticas.

2 PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

A partir de quando têm os princípios de Direito o caráter de Direito positivo?’ Isto pressupõe que princípios podem ser princípios de *Direito*, ainda antes que sejam Direito positivo. Neste caso, eles podem ser princípios de “Direito” só num sentido de um Direito Natural.

Se se recusa, porém, como Esser, a *Teoria do Direito Natural*, apenas se pode perguntar quando se pode qualificar princípios como

¹⁷² PORTO NETO, Benedicto. Pressupostos do ato administrativo nas leis de procedimento administrativo. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guilherme André (Coords). *As leis do processo administrativo*. Rodrigo Pagani de Souza.(Trad.) São Paulo: Malheiros, 2000, p. 110.

princípio de “Direito”. A resposta de Esser à sua indagação reza: “Quando eles forem institucionalmente materializados por atos jurídicos-formativos do Legislativo, da Jurisprudência ou da vida jurídica. Neste quadro todos os princípios de Direito são, processualmente, elementos preservados do Direito positivo.”¹⁷³

Tratando-se de direito e garantia fundamental do cidadão, sobretudo nos Estados que se vangloriam de democráticos, o procedimento administrativo costuma ser delineado a partir de regras principiológicas, integrantes das diversas normas jurídicas, que orientam sua aplicação mediante a indicação da interpretação correta a ser conferida ao instituto analisado. Sendo assim, importante a identificação daqueles considerados primordiais para a defesa do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Fala-se em princípios mais importantes de maneira imprópria tecnicamente, mas apenas para salientar que não se abordará todos aqueles aplicáveis ao procedimento administrativo tributário. Em palestra recente, proferida no III Congresso Internacional de Direito Tributário do Recife, realizado no período de 21 a 23 de setembro de 2005, o professor Paulo de Barros Carvalho, em sua conferência, salientou que já tentou enumerar os diversos princípios que os doutrinadores mencionam sobre o processo (procedimento) administrativo. Tendo catalogado mais de setenta, acabou por desistir momentaneamente da tarefa de sua sistematização. Também se deve afastar a concepção de princípios de Alexy¹⁷⁴ e Dworkin¹⁷⁵ no tocante à idéia de que um princípio pode ser mais ou menos importante dependendo do caso concreto, analisado abstratamente ou no momento de sua aplicação. Nesta linha, precisa a crítica lançada por Ives Gandra da Silva

¹⁷³ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986, p. 150.

¹⁷⁴ “Na colisão de princípios, um cede diante do outro, mas isso não implica sua invalidade e tampouco que haja sido introduzida uma cláusula de exceção. Essas colisões ocorrem no campo do peso, sendo resolvidas pela ponderação dos bens ou interesses opostos. A solução é formulada à luz do caso concreto.” (ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, 82 e ss.).

¹⁷⁵ DWORKIN, Ronald.

Martins:

Aliás, a absurda distinção que atualmente se propõe entre princípio jurídico e valor é que tem oportunizado o estéril debate em torno da indagação de ser o princípio norma jurídica ou norma externa ao direito. Ora, em direito, se o princípio não for norma posta pelo discurso da lei e se a norma, como princípio ou regra, não estiver inclusa no contexto da legalidade, pouco importando se encerra um valor ou um dever (caráter axiológico ou deontológico), a preferibilidade de aplicação de um princípio entre outros, por precedência ou hierarquização, como norma ou valor, não pode extravasar o significado do conjunto de princípios adotado no discurso da constitucionalidade vigente. A preferência entre princípios não pode, como quer Alexi, ser assistemática, porque tal redundaria em admitir que o princípio positivado da reserva legal é cambiável pelo intérprete.

Nenhum sistema jurídico, ao contrário do que imaginam Dworkin, Rawls e Gunther, adquire integridade, equidade ou adequabilidade pelos conceitos de justiça, igualdade, imparcialidade, advindos do julgador, vez que, no Estado de Direito Democrático, é o povo que faz e garante as suas próprias conquistas conceituais pelo processo constitucional legiferante do que é devido (garantido, assegurado), não o juiz que é funcionário do povo. O juiz não é construtor do direito, mas concretizador do ato provimental de encerramento decisório do discurso estrutural do procedimento processualizado pelo *due process* democrático em suas incidências substanciais (*substantive*) de garantias implantadas constitucionalmente e procedimental (*procedural*) do modo adequado de aplicação constitucionalmente assegurado.¹⁷⁶

Todos os princípios, enquanto regras jurídicas positivas, integrantes do mesmo ordenamento, são igualmente relevantes, não se justificando a primazia de um sobre o outro, de acordo com a vontade do intérprete, do operador do Direito.¹⁷⁷ Esta posição desvirtua a segurança jurídica na aplicação do sistema e aniquila o papel desempenhado pela jurisprudência, que sob esta alegação poderá constantemente alterar suas interpretações em casuísmos vinculados aos interesses

¹⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 58.

¹⁷⁷ O professor Marcos Vinícius Neder adota essa linha, como se depreende de suas palavras: "A diferença entre regras e princípios, contudo, assenta-se em inumeráveis outros fatores. Um conflito entre regras só pode ser elucidado com a introdução de uma cláusula de exceção, que afaste a aplicação de uma delas, ou com a declaração de nulidade incidental de uma delas. O conflito entre princípio, todavia, resolve-se com a atribuição de pesos distintos a cada um deles conforme o caso concreto que se pretenda regular. Não há, nessa medida, nem necessidade de declaração de nulidade de um deles, nem a carência de inclusão de uma cláusula de exceção. Faz-se tão-somente uma ponderação que permitirá a prevalência de um deles em detrimento do outro." (NEDER, Marcos Vinícius. A Lei n. 9.784/99 – a norma geral que informa o sistema processual administrativo tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário e processo administrativo aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 46.

particulares do intérprete ou a sua inaptidão com relação ao conhecimento do direito positivo (propicia a ditadura do Poder Judiciário). Nas palavras do professor Onofre Alves Batista Júnior:

Cumprir afirmar que não há compartimentos estanques nos quais possamos acondicionar, de forma isolada, os princípios constitucionais que, na realidade, ao contrário, guardam diversos pontos de interseção e contato. Na verdade, essa teia principiológica, cheia de pontos de interseção, e que possibilita uma orientação mais estrita e objetiva da atuação da Administração Pública. É por essa razão que, atualmente, existe uma tendência no sentido de reforçar a fiscalização do respeito aos princípios constitucionais, que possibilitam boa dose de objetivação no controle judicial, viabilizando uma efetiva avaliação da atuação administrativa.¹⁷⁸

Os princípios são regras que compõem a norma jurídica, independentemente de sua classificação, o que delimita sua aplicação. São fronteiras de interpretação da norma, motivo pelo qual se destaca sua importância no contexto do ordenamento positivo. Usualmente externam regras, dirigidas ao legislativo, executivo e judiciário, consideradas direitos e garantias individuais dos destinatários da norma, sobretudo do cidadão, devendo ser respeitados por todos e, em especial, pelo Estado, pelos seus poderes.

A hermenêutica das normas, através de sua construção dogmática pelo caminho dos princípios, é o norte fundamental da democracia. Permite participação cada vez mais integrada do cidadão na estrutura estatal, que pode cobrar e criticar sistematicamente os responsáveis por sua utilização, de forma que as regras jurídicas possam ser bem elaboradas, aplicadas e interpretadas.

O momento atual do Estado brasileiro tem demonstrado certo retrocesso neste aspecto, já que a independência e a harmonia dos poderes da nação não têm sido bem compreendidas pelos seus integrantes. A harmonia leva à aproximação

¹⁷⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 343.

destes poderes não para complementar sua atuação e atender ao interesse público, uma vez que o Estado existe em função do cidadão (e não o inverso), mas para permitir que a amizade fraternal existente neste relacionamento possa justamente quebrar a independência necessária às suas respectivas atuações. O *mensalão*¹⁷⁹ mostra a nefasta proximidade entre Executivo e Legislativo, e a comunicação orçamentária talvez possa ser a diretriz da aproximação do Judiciário com o Executivo: sempre o dinheiro direcionando a forma de agir das pessoas! Diante desta realidade, não se pode esperar muito na evolução do reconhecimento das regras principiológicas!

Esta situação não diverge quando se faz a transposição dos princípios para o procedimento administrativo tributário, no qual se podem enumerar diversos casos da má aplicação e interpretação destas regras. Para que não venha a ser traído pelo pessimismo relativo ao assunto, transcrevo as palavras de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari sobre esta realidade, juristas consagrados no cenário nacional:

Daí também algumas patologias que os advogados brasileiros por vezes enfrentaram, tais como: a) resistência da Administração em conceder vista de autos de processo administrativo, apesar da existência de expressas determinações legais a respeito; b) freqüência com que as repartições simplesmente se recusam ao recebimento de petições, obrigando o interessado a recurso ao Judiciário, com invocação de garantias constitucionais.

Diria que modestos os autores, pois não completaram o desfecho da história. Por se tratar de fatos omissivos do poder público de difícil prova, tornando-se necessária a presença da autoridade policial para lavrar o ocorrido, pois a recusa pode caracterizar prevaricação no exercício da função pública. Caso tenham de solicitar a

¹⁷⁹ Termo utilizado para definir a nefasta prática apurada no ano de 2005, relativa ao relacionamento entre o Poder Executivo e membros componentes da base governamental do Poder Legislativo, que recebiam recursos financeiros não contabilizados, também conhecidos como *Caixa Dois*, para atender aos interesses do poder.

presença destes servidores, certamente serão comunicados de que eles têm coisas mais “importantes” para fazer e não possuem estrutura ou efetivo humano suficiente para a prática deste tipo de ato. Caso venham a recorrer ao Judiciário, poderão se surpreender com a recusa do provimento jurisdicional, principalmente se a manifestação for de ordem tributária, já que a mentalidade que parece prevalecer nesta nefasta aproximação com o executivo é a de que questiona tributo somente o sonegador. A memória é curta e o conhecimento do sistema tributário menor ainda, pois a carga tributária somente chegou ao patamar atual pelo beneplácito do Poder Judiciário em acatar as absurdas teses jurídicas defendidas pela Fazenda Nacional, desvirtuando toda a lógica do sistema construído na Carta Republicana, exemplificando-se com as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico.

Qual advogado atuante na área do direito público que não se deparou com fatos similares aos descritos ou outros de natureza idêntica!? Qual servidor público já não presenciou situações semelhantes no âmbito da administração!? Não se trata de mero desabafo, mas da realidade ainda vivenciada no direito brasileiro, por consequência do desprezo natural do suposto formalismo (leia-se trabalho) burocrático, que nega a função primordial do procedimento administrativo tributário e a correta interpretação dos princípios que integram o consequente das normas jurídicas: a relação jurídica originada e desenvolvida pelo seu dinamismo natural, mediante a realização do procedimento.

“Processo administrativo é Administração em movimento.” Esta feliz afirmação dos autores acima citados demonstra a realidade e a importância do procedimento administrativo e dos princípios a ele inerentes, motivo pelo qual se passa a tratar, exemplificativamente, de alguns deles, registrando-se sua

aplicabilidade no âmbito do direito tributário.¹⁸⁰

2.1 PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL

O tempo é uma dimensão inseparável do processo. Há mesmo certa tensão dialética entre os dois vocábulos: o tempo razoável possibilita a plena realização de todos os princípios processuais; o exíguo a dificulta; o excessivo a frustra e frustra o próprio processo. Celeridade, precipitação se espreitam, reciprocamente. No reverso da moeda, a morosidade esfacela a respeitabilidade do processo, quando não o próprio direito ou interesse nele em jogo.¹⁸¹

O princípio em questão constitui, sem sombra de dúvidas, a característica primordial do procedimento administrativo: conjunto ordenado de atos administrativos, tendentes à realização de finalidade prevista na própria norma jurídica, cuja seqüência está prevista em lei. Esta ordem na prática dos atos não se refere a formalismo descabido e inútil, mas à evidência de que a seqüência estabelecida implica no único meio legal e eficaz de atingir validamente o fim proposto. O caminho foi insculpido pelo fato de que o cidadão julgou necessário e pertinente que o Estado, ao agir, observasse os critérios fixados, assegurando ao administrado a previsibilidade de sua conduta. A professora Carmen Lúcia Antunes Rocha¹⁸² destaca, com exatidão, que além de assegurar um direito do cidadão, o princípio do devido procedimento legal refere-se à própria legitimação da conduta do Estado, sendo que seu descumprimento caracteriza verdadeiro desvio de poder. O mestre Aroldo Plínio Gonçalves já enfatizava que “as garantias constitucionais do processo são garantias da própria sociedade, enquanto se coloca como comunidade

180 DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandara da Silva. (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 82.

181 FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 39.

182 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes da. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*. São Paulo: Saraiva, 2000.

de jurisdicionados perante o Estado, que detém a sanção em sua universalidade.”¹⁸³

Não importa, outrossim, qual a finalidade ou o escopo do procedimento administrativo, pois sua criação não teve por objetivo apenas e tão somente dirimir litígios. Esta é apenas uma de suas funções e, provavelmente, pode-se dizer que nem corresponda à mais relevante delas. Sua aplicação na norma jurídica tributária demonstra categoricamente esta experiência, já que uma de suas funções primordiais consiste na verificação dos atos praticados pelo sujeito passivo na apuração dos tributos, mesmo que não se efetive o ato de lançamento em face da extinção da obrigação tributária pelo pagamento do valor previsto em lei. Idêntica situação se verifica no desenvolvimento da relação jurídica tributária de natureza sancionante e instrumental, onde as finalidades também não se resumem às controvérsias com o cidadão, mas ao desempenho da atividade estatal de fiscalização para averiguação e cumprimento do dever legal, ou aos deveres de fazer ou não fazer atribuídos ao sujeito passivo.

Sua origem está atrelada ao próprio Estado de Direito, bem como aos corolários da legalidade e da segurança jurídica, este último implícito na Constituição Federal. Como sustenta Alberto Ramón Real,

*en todo sistema jurídico hay cantidad de reglas de gran generalidad, verdaderamente fundamentales, en el sentido de que a ellas vinculanse, de un modo directo o indirecto, una serie de soluciones expresas del derecho positivo, a la vez que pueden resolverse, mediante sua aplicación, casos no previstos, que dichas normas regulan implícitamente.*¹⁸⁴

Verifica-se, então, que a seqüência de atos é da essência do procedimento, de acordo com a concepção normativa, traduzindo-se num

¹⁸³ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 184.

¹⁸⁴ RAMÓN REAL, Alberto. Los principios generales de Derecho em nuestra Constitución. *Estado de Derecho y Humanismo Personalista*. Montevideo, 1974, p. 21.

formalismo necessário para resguardar os interesses das partes envolvidas na relação jurídica de direito material, como as de natureza tributária. No entanto, há crítica injustificada e anti-democrática neste suposto positivismo formal, como se observa da decisão abaixo transcrita, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

O princípio da instrumentalidade das formas, no âmbito administrativo, veda o raciocínio simplista e exageradamente positivista. A solução está no formalismo moderado, afinal as formas têm por objetivo gerar segurança e previsibilidade e só nesta medida devem ser preservadas. A liberdade absoluta impossibilitaria a seqüência natural do processo. Sem regras estabelecidas para o tempo, o lugar e o modo de sua prática. Com isso, o processo jamais chegaria ao fim. A garantia da correta outorga da tutela jurisdicional está, precisamente, no conhecimento prévio do caminho a ser percorrido por aquele que busca a solução para uma situação conflituosa. Neste raciocínio, resta evidenciada a preocupação com os resultados e não com formas preestabelecidas e engessadas com o passar dos tempos.¹⁸⁵

Equivocado e demagógico, por isso anti-democrático, é o argumento utilizado na decisão epigrafada, onde o magistrado se arvora no defensor absoluto da justiça, como erroneamente preconizava Francesco Carnelutti. Cabe ao juiz apenas e tão somente aplicar a lei, evitando realizar juízos valorativos quanto à sua opinião de como o direito positivo deveria ser, o que implicaria na realização de alterações legislativas através do uso indevido de sua função jurisdicional, em verdadeira quebra do princípio democrático da separação dos poderes do Estado. Se a norma estabelece determinado procedimento, não cabe a seu aplicador argüir se ele é necessário ou não, pois esta decisão é exclusiva do povo ao dispor sobre as regras que deve seguir.¹⁸⁶ Não se trata de “positivismo” exagerado ou inútil. Se

¹⁸⁵ STJ. ROMS 8.005-SC, DJU 2.5.2000, Seção 1, p. 150. Na mesma linha da posição da Corte Especial, as lições de Seabra Fagundes (O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, p. 39 e ss) e Paulo Neves de Carvalho (BDA 10/651).

¹⁸⁶ “Outro fim a que se dirige o devido processo legal é a segurança nas relações com o Estado. O particular tem direito à salvaguarda da segurança de seus direitos em face da Administração. O devido processo deve garantir a segurança como direito autônomo, que pode ser protegido de per si, e minimizar o risco de autuações viciadas

há algo inútil é o desvirtuamento da aplicação da norma, de modo a quebrar a estabilidade e previsibilidade que se espera do ordenamento jurídico, o que, seguramente, motiva a quebra da confiança que hoje se verifica no Poder Judiciário pátrio. A preocupação com o resultado somente se efetiva com a adoção do exato procedimento previsto na norma jurídica pelo seu destinatário principal: o povo. A consciência da relevância do procedimento administrativo como garantia constitucional do cidadão ainda não foi reconhecida pelos poderes da república, pelo menos na amplitude ditada no texto constitucional.¹⁸⁷

Inerente ao procedimento administrativo é a questão do tempo, ligado ao prazo para o desenvolvimento de cada um dos atos que o integram. Este ponto é imprescindível para o dinamismo da relação jurídica, sobretudo no Estado Democrático, estabelecendo-se interregnos temporais para que cada parte envolvida nesta relação possa praticar o ato que lhe incumbe, inclusive e, principalmente, a administração pública. Deve existir o prazo máximo para o início do procedimento; o prazo para cada ato que lhe sucede; a observância do prazo máximo para o fim do procedimento. A ausência do limite de tempo torna instável a relação, prejudicando o interesse das partes envolvidas, sobretudo do cidadão, que fica a mercê do Estado para a conclusão dos atos de sua competência.

Quantos não são os exemplos de procedimentos administrativos fiscais que duram anos. Pessoalmente, tive a oportunidade de conhecer dois casos que fizeram seu aniversário decenal. O absurdo diz por si mesmo! Ora, a garantia do

sob esse ângulo específico." (MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 221).

¹⁸⁷ "Em acórdão de 1963 H. L. Black defendeu a tese de que é o Poder Legislativo, não o Judiciário, quem decide a respeito da sabedoria e utilidade da legislação." (MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo – princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 216). O membro da Corte Constitucional americana criticava justamente a possibilidade de juízes julgarem inconstitucionais leis que não gostavam, numa interpretação metajurídica. Defendia que o devido processo legal era o princípio que determinava a restrição do poder de todos os agentes públicos, inclusive do Poder Judiciário, no sentido de não se afastarem do âmbito da lei, independentemente de suas considerações.

cidadão passa pela conclusão rápida e eficaz do procedimento normativo, não se podendo atropelar cada ato previsto para seu regular desenvolvimento, mas também não podendo postergar injustificadamente sua marcha final. Somente nas circunstâncias marcadas por esse equilíbrio pode-se dizer que houve realmente o devido procedimento legal.

A demora na conclusão do procedimento administrativo de natureza tributária prejudica não só as partes envolvidas na relação jurídica, mas toda a coletividade, que depende do ingresso de receitas públicas para que o Estado possa efetivamente executar as funções que lhe foram atribuídas pelo texto constitucional.

O professor Marcelo Cattoni aborda o devido procedimento legal, na sua esfera constitucional, como instrumento de legitimação dos atos, diante da participação dos interessados nas suas fases de elaboração. Ainda que divergindo do autor quanto à concepção dos termos processo e procedimento, fundamentais suas ponderações ao comentar o princípio em destaque:

Nessa perspectiva, a Jurisdição Constitucional deve garantir, de forma constitucionalmente adequada, a participação, nos processos constitucionais de controle jurisdicional de constitucionalidade da lei e do processo legislativo, dos possíveis afetados por cada decisão, em matéria constitucional, através de uma interpretação construtiva que compreenda o próprio Processo Constitucional como garantia das condições para o exercício da autonomia jurídica dos cidadãos. Ao possibilitar a garantia dos direitos fundamentais processuais jurisdicionais, nos próprios processos constitucionais de controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e do processo legislativo, a Jurisdição Constitucional também garantirá as condições para o exercício da autonomia jurídica dos cidadãos, pela aplicação reflexiva do princípio do devido processo legal, compreendido, aqui, como 'modelo constitucional do processo' (para utilizar a expressão de ANDOLINA-VIGNERA, 1990) a si mesma.¹⁸⁸

As regras advindas da aplicação do princípio do devido procedimento legal, no tocante à relação jurídica tributária, implicam na necessidade de as exaurir,

¹⁸⁸ CATTONI, Marcelo. *Devido processo legislativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 131.

mediante sua inserção sistematizada nas normas gerais, incorporando, pelos menos, os atos administrativos obrigatórios: à sua instauração; à solicitação da documentação fiscal e respectivo prazo; à proibição de invasão do domicílio do sujeito passivo; à utilização de força policial em hipóteses excepcionais, disciplinadas na lei complementar; à prática do ato de lançamento e sua revisibilidade; aos pressupostos do exercício da ampla defesa em todas as instâncias administrativas; à vedação de obstáculos econômico-patrimoniais para o direito de petição; aos modelos de efetiva intimação; à inscrição em dívida ativa; à expedição do título executivo; e ao encerramento do procedimento com a baixa do crédito tributário.

A professora Carmen Lúcia Antunes Rocha¹⁸⁹ esclarece com precisão algumas derivações do princípio do devido procedimento legal, salientando a necessidade de a administração pública agir com o rigor formal determinado pela lei. Deve evitar, por sua vez, formalismos inúteis, não deixando de observar os princípios que o regem, sobretudo no intuito de preservar o patrimônio do administrado. Essencial, ainda, que haja publicidade e participação dos interessados, com o devido cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação, propiciando tramitação eficiente e direcionada à finalidade pública que o justifica. Nesta trilha, há o desdobramento dos demais princípios que informam o procedimento administrativo no regime democrático.

2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O que é uma lei geral de procedimento (processo) administrativo?
Em termos singelos, trata-se de um conjunto de normas objetivando,

¹⁸⁹ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais dos servidores públicos*. São Paulo: Saraiva, 2000.

de um lado, limitar os poderes dos administradores públicos, desde os Chefes do Executivo e seus auxiliares diretos até as autoridades de menor escalão, com a fixação de prazos e condições adjetivas para o exercício de todas as suas competências; e de outro, proteger os indivíduos e entidades contra o poder arbitrário exercido por autoridades, ao dar-lhes instrumentos legais para que apresentem.¹⁹⁰

A legalidade é a expressão maior da segurança jurídica e do devido procedimento legal, pois é através desta regra principiológica que se desenvolve a relação jurídica tributária e suas co-relatas, a instrumental e a sancionante. A atividade administrativa deve ser exercida, obrigatoriamente, na forma e nos limites da lei, sendo que o procedimento decorrente da prática ordenada destes atos tem que atingir a finalidade prevista no diploma legislativo.

Exatamente neste contexto que o princípio da legalidade foi inserido como decorrência lógica do Estado de Direito na Constituição Federal de 1988, permeando toda a matéria de direito público e, com especial relevo, o direito tributário, em virtude da denominada estrita legalidade ou tipicidade cerrada. Assegurou-se ao cidadão a ampla liberdade, própria da democracia, limitando suas ações somente nas hipóteses estabelecidas em lei, ou seja, nos casos em que ele anuiu com a restrição imposta para possibilitar o harmônico convívio social. No tocante à administração pública não há liberdade de atuação, já que somente pode praticar os atos previstos na lei: trata-se aqui de poder e, concomitantemente, de dever estipulado nas prerrogativas que lhe são fixadas. Na realidade não são regras diametralmente opostas, mas complementares, pois jamais seria possível garantir a liberdade do cidadão se a administração, com seus poderes, tivesse liberdade similar: os choques e conflitos seriam iminentes, tornando-se impossível a

¹⁹⁰ SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guilherme André (Coord.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 18.

convivência destas pessoas.¹⁹¹

Não se pode admitir a existência de liberdade de atuação da administração pública nem mesmo nos atos administrativos intitulados de discricionários, que de acordo com as preciosas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹² não garantem escolha ao servidor público, mas apenas estabelece que dentre os caminhos possíveis, terá que optar pelo que melhor atenda ao interesse público no caso concreto com o qual se depara. Ademais, o direito positivo é enfático ao afastar a utilização destes atos administrativos nas relações jurídicas tributárias, uma vez que o artigo 3º do CTN prevê expressamente que a atividade de arrecadação e fiscalização dos tributos submete-se exclusivamente aos atos vinculados à lei. Seriam hipóteses restritas às relações jurídicas tributárias de natureza instrumental e de sanção. A não observância, pela administração pública, quanto ao ato administrativo vinculado, ou a melhor opção nas situações dos discricionários, acarreta o dever do Poder Judiciário de reconhecer a nulidade de sua realização, sem que isto implique na escolha da melhor forma de sua efetivação, evitando que desvirtue seu papel constitucional.¹⁹³

A finalidade, na prática do procedimento administrativo e dos atos que o

¹⁹¹ “Se, em seus primórdios, o Princípio da Legalidade vem do consentimento para a criação de impostos, nos Estados modernos, a sua expressa menção aos textos constitucionais, para toda a matéria administrativa, não seria sequer necessária, uma vez que o Princípio da Legalidade decorre, em via lógica, da substância mesma do Estado de Direito, constituindo seu fundamental pilar.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 347).

¹⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 374 *et seq.*

¹⁹³ “Uno dei principali argomenti considerati essenziali al fine di attribuire alla sequenza attuativa del tributo la natura procedimentale (o, meglio, la natura di procedimento ‘in senso sostanziale’) è quello concernente l’esistenza o meno di poteri discrezionali nell’azione accertatrice, questione attorno alla quale nel passato si sono sviluppate consistenti dispute. A questo proposito è stato osservato che la ‘procedimentalizzazione’ delle attività rivolte all’attuazione della norma tributaria avrebbe un contenuto più limitato di quanto non avvenga nei comparti in cui l’attività della pubblica Amministrazione si svolge sulla base di accentuati poteri discrezionali, dandosi ad intendere che, essendo insite nell’azione accertatrice connotazioni di marcata legalità, verrebbe meno anche la possibilità di configurare in tale materia un vero e proprio procedimento amministrativo.

A ben vedere, anche a voler ritenere che il potere discrezionale sia del tutto estaneo alle attività che concorrono all’attuazione dei tributi, esse possono essere ugualmente collocate nell’ambito della nozione di procedimento, posto che anche in altri settori del diritto amministrativo esistono procedimenti ablatori *ex lege* di natura in tutto simile a quello concernente l’applicazione dei tributi e che già da tempo un’autorevole corrente di pensiero ha incluso anche l’accertamento tributario nella categoria delle ablazioni legali, attribuendogli pur sempre la natura di un procedimento amministrativo.” (SELICATO, Pietro. *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*. Milano: Giuffrè, 2001, p. 209-210).

compõem, é inerente ao princípio da legalidade, pois se realizam validamente apenas quando o fim proposto pela norma jurídica é atendido. Este o anseio da sociedade.

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la.¹⁹⁴

Nesta mesma linha se faz a vinculação do princípio da motivação do ato administrativo e de seu procedimento, com o da legalidade. Somente se admite a validade do procedimento se os atos realizados são fundamentados de acordo com a previsão normativa que os justifica. Não basta decidir ou determinar certa conduta, é necessário mais do que isto, deve-se explicar as razões que levaram o órgão competente à sua realização, possibilitando ao cidadão a observância dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. A ausência da motivação cerceia o direito da parte de fiscalizar os atos administrativos, bem como o dever dos órgãos e entidades competentes de fazê-lo, inviabilizando o acesso ao Judiciário para resguardar seus interesses tutelados pela legislação. Na lição de Jesús Gonzáles Péres,

*la motivación se há considerado requisito formal del acto administrativo. Una cosa son los motivos del acto y otra la motivación. Todo acto administrativo há de basarse en unos motivos; pero la motivación lo que supone es la exigencia formal de que se expresen las razones que sirven de fundamento a la decisión.*¹⁹⁵

Não obstante a possibilidade da tutela jurisdicional com relação à

¹⁹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.

77.

¹⁹⁵ PERES, Jesús Gonzáles. *Manual de procedimiento administrativo*. Madrid: Civitas, 2000, p. 216.

ausência de motivação do procedimento administrativo ou de seus atos, tem-se que comentar a lamentável posição da jurisprudência neste aspecto, com decisões risíveis no sentido de que a justificativa sucinta é suficiente para garantir a ampla defesa dos interessados, ou mesmo irrelevante. Aliás, esta é a tônica de suas próprias decisões, como se evidencia dos inúmeros julgados do Superior Tribunal de Justiça¹⁹⁶ afirmando que o magistrado não precisa examinar todos os argumentos apresentados pela parte, como se qualquer um deles não fosse suficiente, por si só, para acarretar a ilegalidade ou inconstitucionalidade do ato impugnado. Nos dizeres da professora Lúcia Valle Figueiredo,¹⁹⁷ a ausência da motivação na prática dos atos administrativos implica a violação de direitos e garantias fundamentais do cidadão, consubstanciados nos princípios do devido procedimento legal e do livre acesso ao judiciário, além dos já citados anteriormente.

As relações jurídicas de natureza tributária devem seguir rigorosamente a legalidade, pela observância do procedimento administrativo, tanto no que tange à regular seqüência dos atos praticados, como à validade de cada um deles mediante o atendimento de sua finalidade e motivação, restando fundamentado de forma clara, inteligível para o cidadão comum.¹⁹⁸ O lançamento tributário não pode deixar de registrar todos os elementos necessários, quer na exigência do tributo, quer na cobrança das penalidades pecuniárias. A verificação do correto preenchimento das obrigações instrumentais e sua solicitação pelo auditor fiscal também não podem divergir destas regras. Estes apenas alguns exemplos específicos da matéria

¹⁹⁶ Resp. 610.135/MG, rel. Min. Eliana Calmon, DJU 16.05.2005; Resp. 99.432/ES, rel. Min. Castro Meira, DJU 25.10.2004; Resp. 509.324/SP, rel. Min. Paulo Gallotto, DJU 12.04.2004, dentre outros.

¹⁹⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

¹⁹⁸ "A função da fundamentação é outra, nomeadamente a dum membro de ligação para controle jurídico-administrativo contínuo. A fundamentação fixa as linhas da argumentação, linhas que a administração defenderá num procedimento semelhante ao processo judicial, dando assim ao interessado uma base para a sua decisão quanto à questão de querer ou não recorrer. Assim, também a fundamentação é escrita na prática por jurista para juristas, para as repartições superiores e para o tribunal; e ela é de tal forma condensada no esforço pela justiça e ausência de erro que, muitas vezes, os destinatários não podem compreender sozinhos e só podem decifrá-la com ajuda de peritos." (LUHMANN, Nikolas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Universidade de Brasília, 1980, p. 173).

tributária.¹⁹⁹

Inconsistente, com a devida vênia, é a crítica que se formula com relação à leitura do princípio na ótica da estrita legalidade, expondo suposto temor no formalismo inútil, no positivismo despropositado e afastado do Estado Social e Democrático de Direito. O discurso, embora impressione na sua essência, consiste no verdadeiro autoritarismo acadêmico e administrativo, que não aceitam as regras livremente estabelecidas pelo povo, através de seus representantes, pregando sua não observância sob o enfoque da relativização de sua aplicação, como se este fosse o óbice ao desenvolvimento social e econômico do país. A verdade é o Estado Social visualizado na concepção subjetiva de cada qual que critica a correta interpretação do positivismo jurídico, que evolui com a sociedade e o Estado nas demandas de cada um.

2.3 PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO

Si el principio de dualidad hace referencia a las posiciones procesales enfrentadas, y el principio de igualdad, alude a la equiparación y equilibrio entre los medios de ataque y defensa, el principio de contradicción esta referido a la existencia misma de la controversia, a la discusión entre las partes, a la contraargumentación frente a las razones aducidas de contrario.²⁰⁰

Há uma variedade de procedimentos administrativos tributários que têm por objeto a contraposição de interesses entre o administrado e o Estado. A

¹⁹⁹ “La legge realizza quindi la funzione impositiva attribuendo all'ente impositore ed ai soggetti passivi situazioni giuridiche soggettive attive e passive, combinate in sequenze procedimentali a composizione variabile, nel senso che l'amministrazione è titolare da un lato di un potere-dovere di determinazione della capacità contributiva manifestata dal presupposto e quindi della base imponibile da esercitare sia controllando gli obblighi formali, strumentali alla corretta attuazione del prelievo, sia rettificando la determinazione del presupposto effettuata dal contribuente.” (FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. 2. ed. Torino: UTET, 1998, p. 288).

²⁰⁰ “Pero además dicha igualdad debe producirse en la realidad viva del proceso, una vez puesto en funcionamiento todo el mecanismo judicial encaminado a dar respuesta a las peticiones de las partes. Es igualdad en la aplicación de la ley, porque de nada sirve incluir en la norma los correspondientes mecanismos de defensa, si el órgano judicial, una vez en marcha el proceso, adopta resoluciones o aptitudes que rompen con dicha exigencia legal.” (RISUEÑO, Francisco Ruiz. *El proceso contencioso-administrativo*. Madrid: Colex, 2000, p. 185).

formação deste litígio instaura a etapa do procedimento denominada de contencioso administrativo fiscal. O cidadão-contribuinte, a partir da comunicação da administração pública quanto à exigência de certa prestação que interfere no seu conjunto de bens e direitos, pode se opor à pretensão estatal na hipótese de discordar de seus fundamentos. O direito de manifestar sua discordância possibilita o exercício da ampla defesa, que constitui garantia assegurada a todo cidadão nas democracias modernas, essencial para a legitimidade da formação do título executivo de natureza tributária.

Não se deve limitar, contudo, o exercício do princípio constitucional da ampla defesa somente ao contencioso administrativo, pois mesmo no procedimento administrativo tributário que tenha caráter meramente investigativo, não havendo qualquer apontamento relativo a uma conduta ilícita do sujeito passivo, o direito ao acompanhamento de cada ato praticado faz parte do devido procedimento legal. Isso permite justamente a conferência dos atos administrativos e resguardando preventivamente seu direito de defesa, inclusive com a manifestação relativa aos atos administrativos praticados nesta etapa do procedimento fiscal. A ampla defesa, portanto, é a garantia às informações de todos os acontecimentos pertinentes ao procedimento, desde sua instauração até o respectivo encerramento, passando pela fase contenciosa, assegurado o direito de manifestação (direito de petição) do sujeito passivo. Embora não aborde o direito como decorrência do princípio da ampla defesa, outro não é o posicionamento de Alessandra Dabul:

Como já mencionamos anteriormente, pode o contribuinte participar de maneira ativa do procedimento de fiscalização, não apenas sendo cientificado da mesma, portanto, mas apresentando documentos comprobatórios e elucidativos à atividade formalizadora do crédito tributário.²⁰¹

²⁰¹ DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 48.

Nos procedimentos administrativos tributários, para se assegurar o exercício da ampla defesa nos moldes acima delineados, essencial que o administrado seja intimado regularmente quanto à prática do ato ou ao encaminhamento para etapa seguinte de seu trâmite, permitindo o acompanhamento ostensivo das partes interessadas, especialmente do destinatário das normas jurídicas de origem tributária. Logo, as regras relativas à intimação devem ser claras e efetivas na regulamentação legislativa, não se admitindo presunções que possam comprometer o exercício da ampla defesa, já que se trata de garantia constitucional que não é limitável pela lei infra-constitucional e, muito menos, pela aplicação judicial.

O exercício da ampla defesa necessita, ainda, que a intimação dos atos praticados identifique seu conteúdo, possibilitando às partes interessadas no procedimento administrativo fiscal, bem como aquelas chamadas a colaborarem com seu desenvolvimento, que saibam exatamente a atuação pretendida pelo agente público responsável pela sua condução. A identificação de seu conteúdo não se resume ao mero comunicado, quando se menciona o conhecimento da matéria, aqui está compreendida a motivação de cada ato administrativo no seu contexto procedimental, imprescindível para sua validade. A fundamentação é condição *sine qua non* para o efetivo exercício do direito à ampla defesa, não apenas maquiando sua existência. Não basta publicar edital notificando o sujeito passivo da sua condição de devedor, necessário individualizar sua situação jurídica para permitir ao mesmo que se conduza da maneira que lhe for mais conveniente, até mesmo apresentando sua defesa.

Na etapa em que o procedimento administrativo tributário torna-se

litigioso, não é suficiente o exercício da ampla defesa e a mera notificação dos atos administrativos, inerentes à sua regular tramitação, no direito positivo pátrio. Deve-se realizar esta seqüência de atos alternados pela forma do contraditório, que também se inclui no rol dos princípios constitucionais consagrados como direito e garantia fundamental do cidadão. Significa que a prática de determinado ato no curso do procedimento devem ser intimadas às partes interessadas, que terão a oportunidade de se manifestar sobre sua motivação, de forma igualitária, permitindo atingir o fim procedimental dialogicamente. O professor Aroldo Plínio Gonçalves, sustentando a construção doutrinária de Elio Fazzalari, destacou a ênfase e a importância do contraditório, chegando a elencá-lo como o divisor entre processo e procedimento. Ainda que se discorde de sua classificação, preciso o tratamento conferido à natureza jurídica do instituto:

O contraditório não é apenas 'a participação dos sujeitos do processo'. Sujeitos do processo são o juiz, seus auxiliares, o Ministério Público, quando a lei o exige, e as partes (autor, réu, intervenientes). O contraditório é a garantia de participação, em simétrica paridade, das partes, daqueles a quem se destinam os efeitos da sentença, daqueles que são os 'interessados', ou seja, aqueles sujeitos do processo que suportarão os efeitos do provimento e da medida jurisdicional que ele vier a impor.

O Juiz é sujeito do processo, é o sujeito que tem a titularidade não apenas do ato do provimento final, mas de provimentos emitidos no curso do procedimento, sempre que decisões são proferidas, e de outros tantos atos processuais que a lei lhe reserva, na preparação do ato final, enquanto investido na função jurisdicional, enquanto órgão pelo qual o Estado fala. (...)

Contudo, saliente-se, a participação do juiz não o transforma em um contraditor, ele não participa 'em contraditório com as partes', entre ele e as partes não há interesse em disputa, ele não é um 'interessado', ou um 'contra-interessado' no provimento. O contraditório se passa entre as partes porque importa no jogo de seus interesses em direções contrárias, em divergência de pretensões sobre o futuro provimento que o iter procedimental prepara, em oposição.²⁰²

²⁰² GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 120-121.

O trâmite procedimental deve se dar, portanto, observando-se a seqüência de atos administrativos que a integram, de acordo com as regras estabelecidas na norma jurídica, com tratamento igualitário e preservando o direito à ampla defesa, através da efetiva intimação de cada uma de suas etapas, e na fase litigiosa deve permitir a aplicação do contraditório. Estas características não são incompatíveis com dois outros princípios normalmente erigidos pelo direito processual e aqui aplicáveis: a economia e a celeridade procedimental. A tramitação do procedimento administrativo tributário de forma célere e econômica, desde que não prejudicando o regular cumprimento dos princípios enumerados, é desejável e pretendido pela norma jurídica. A economicidade permite o atendimento dos interesses do cidadão dentro da eficiência necessária à gestão pública que, aliada à celeridade, vai ao encontro não só das pretensões do sujeito passivo que se pauta pela boa-fé procedimental, como também da administração, pois o desfecho em menor espaço de tempo propicia a rápida solução da lide e a exigência dos direitos que lhe são inerentes. Além, claro, da economia de recursos pelo dispêndio de tempo do servidor, haverá o ingresso de dinheiro para a estrutura do Estado.

Fala-se em boa-fé procedimental em virtude do interesse de todos aqueles que são devedores do fisco e se utilizam do procedimento administrativo tributário apenas para protelar o cumprimento da prestação, beneficiando-se da morosidade da estrutura estatal responsável pela condução do procedimento. O cidadão que discorda da pretensão tributária do sujeito ativo com convicção de seus argumentos não possui interesse em protelar o desfecho do procedimento administrativo. Por outro lado, os que sabem de antemão que não honrarão seus compromissos, preferem se aproveitar da demora estatal e se beneficiar da justa previsão quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na hipótese de

interposição do recurso administrativo, com o direito à prática de diversos atos negociais, inclusive a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa. O equívoco não está nos direitos co-relatos ao recurso administrativo, mas na mora da administração pública, pois a agilidade na apreciação da defesa evitaria o dispêndio com a esfera contenciosa administrativa.

O princípio da ampla defesa também ficará comprometido e o procedimento ficará maculado de irregular, podendo acarretar sua nulidade, caso a administração pública não faculte a liberdade absoluta na apresentação de documentos e na realização de outras provas que se fizerem necessárias, independente da etapa em que se encontre sua tramitação. Pode ocorrer na fase investigatória, evitando aquelas intimações com prazos exíguos para a apresentação de documentos ou esclarecimentos, bem como na instrução da fase contenciosa. Este tema será abordado em tópico específico, pela sua estreita ligação com o exercício de defesa do cidadão, quando se demonstrará a impropriedade de algumas normas jurídicas nacionais.

Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, comentando o tema, tecem as seguintes considerações:

O direito de defesa não se confunde com o direito de recorrer, que será examinado adiante. (...) Somente haverá cerceamento de defesa se da omissão ou falha puder resultar um dano potencial ou efetivo, ao acusado. Meras falhas formais, irrelevantes para o desfecho do feito, não são suficientes para acarretar a nulidade.

Neste mesmo sentido a lição do professor Humberto Theodoro Júnior:

O processo, globalmente, e cada ato que o integra, particularmente, revestem-se de *tipicidade* estatuída em função de sua natureza instrumental. O descumprimento da *forma*, isto é, da tipicidade do ato processual, contudo, nem sempre afeta sua finalidade instrumental.

Daí a necessidade, recomendada por CALMON DE PASSOS, de apurar-se, a cada caso, se o defeito formal (atipicidade) é *relevante* ou *não-relevante*. Se o resultado do ato defeituoso ou atípico foi o mesmo que se esperava do ato perfeito ou típico, a atipicidade é *irrelevante*. Se, ao contrário, o ato defeituoso não gerou o resultado almejado, então a atipicidade é *relevante*. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito e processo – direito processual ao vivo*. Rio de Janeiro: Aide, p. 40)

Discordo dos eminentes mestres pelos motivos sintetizados nos comentários à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que fiz anteriormente. A forma não existe pela forma, pelo amor à burocracia, mas porque o cidadão julgou relevante que o Estado cumpra todas as etapas previstas na norma jurídica para validar o procedimento administrativo em que ele cidadão o integra como parte. Não se pode desprezar a vontade do cidadão dessa forma, já que o fim não justifica os meios irregulares, quando atingido, sob pena de se quebrar toda a discussão moral e jurídica das condutas elencadas ordenadamente aos destinatários do sistema jurídico. O seqüencial do procedimento administrativo tributário está previsto em lei e deve ser observado pelas partes envolvidas, obrigatoriamente e independente da opinião que tenham quanto a sua conveniência. A mesma regra vale ao Poder Judiciário, não cabendo a análise, também subjetiva, da existência ou não de prejuízos à parte. Destaca-se a seguinte decisão como parâmetro:

Em tema de nulidade no processo, o princípio fundamental que norteia o sistema preconiza que para o reconhecimento da nulidade do ato processual é necessário que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa. Eventual irregularidade no curso do procedimento administrativo disciplinar, sem a prova de influência no indiciamento do servidor público, não tem relevância jurídica.²⁰³

No tocante ao direito de recorrer, este está sim atrelado ao exercício da ampla defesa, pois esta só se esgota ao fim do procedimento tributário, sendo certo

²⁰³ Superior Tribunal de Justiça, Resp. 182.564-PR, rel. Min. Vicente Leal, DJU 26.06.2000, p. 207.

que o recurso administrativo é parte dessa seqüência de atos praticados pelas partes interessadas. Não constitui direito autônomo ou pode ser limitado pelos operadores do direito, se previsto na lei. Não se pode olvidar da esdrúxula decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o acesso à dupla instância administrativa (direito ao recurso administrativo) não constitui exercício da ampla defesa, mas uma das *benesses* do Estado, como se o povo fosse uma marionete nas mãos dos agentes públicos. Confirmam seus fundamentos:

EMENTA: EXTRAORDINÁRIO. INFRAÇÃO ÀS NORMAS TRABALHISTAS. PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PENALIDADE. NOTIFICAÇÃO. RECURSO PERANTE A DRT. EXIGÊNCIA DO DEPÓSITO PRÉVIO DA MULTA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE E GARANTIA RECURSAL. AFRONTA AO ART. 5º, LV, CF. INEXISTÊNCIA. 1. Processo administrativo. Imposição de multa. Prevê a legislação especial que, verificada a infração às normas trabalhistas e lavrado o respectivo auto, o infrator dispõe de dez dias, contados do recebimento da notificação, para apresentar defesa no processo administrativo (art. 629, § 3º, CLT) e, sendo esta insubsistente, exsurge a aplicação da multa mediante decisão fundamentada (art. 635, CLT). Não observância ao princípio do contraditório e ampla defesa: alegação improcedente. 2. Recurso administrativo perante a DRT. Exigência de comprovação do depósito prévio. Pressuposto de admissibilidade e garantia recursal. 2.1. Ao infrator, uma vez notificado da sanção imposta em processo administrativo regular, é facultada a interposição de recurso no prazo de dez dias, instruído com a prova do depósito prévio da multa (art. 636, § 2º, CLT), exigência que se constitui em pressuposto de sua admissibilidade. 2.2. Violação ao art. 5º, LV, CF. Inexistência. Em processo administrativo regular, a legislação pertinente assegurou ao interessado o contraditório e a ampla defesa. A sua instrução com a prova do depósito prévio da multa imposta não constitui óbice ao exercício do direito constitucional do art. 5º, LV, por se tratar de pressuposto de admissibilidade e garantia recursal, visto que a responsabilidade do recorrente, representada pelo auto de infração, está aferida em decisão fundamentada. Recurso conhecido e provido.²⁰⁴

A absurda decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal desrespeita quase que a integralidade dos princípios aqui mencionados, sendo de se espantar

²⁰⁴ RE 210.235/MG, rel. Min. Maurício Corrêa, DJU 19.12.1997.

tamanho descaso com o administrado. Não se pode restringir o exercício de direito assegurado pelo texto constitucional e pelas normas gerais de direito tributário através de qualquer norma jurídica. Espera-se que no novo julgamento que se iniciou, a nova composição da Corte Suprema mude o posicionamento firmado, como já sinalizado pelos seus atuais integrantes.

Questão que se coloca polêmica seria a necessidade da atuação no procedimento administrativo através de profissional qualificado, quer o advogado, para a elaboração da defesa, quer peritos técnicos, para a elucidação dos fatos atinentes a sua área. A legislação tem caminhado para flexibilizar esta exigência, como ocorre não só no procedimento tributário, mas também nos juizados especiais e na justiça do trabalho. Apesar de empírica a afirmativa, não se pode deixar de registrar o prejuízo causado ao cidadão, sem falar na inconstitucionalidade destas regras em razão do exercício da ampla defesa, da assistência judiciária que o Estado deve propiciar ao cidadão que não possua meios financeiros, bem como pela função democrática do advogado na realização da atuação judiciária. Não se trata de *reserva de mercado*, de corporativismo da classe, mas foi este profissional que recebeu a formação técnica adequada para o exercício da profissão, sendo que a retirada de sua exigência demonstra verdadeiro desprezo do Estado, através de seus poderes, com o cidadão.

Tem-se que realçar, por fim, que o exercício da ampla defesa e do contraditório não é impositivo para as partes integrantes do procedimento administrativo tributário, já que a manifestação nos autos deve ocorrer em conformidade com seu interesse específico, inclusive no sentido de sua omissão. Os reflexos decorrentes da não manifestação da parte serão previstos na norma e de conhecimento dos interessados, que assumem as conseqüências inerentes à sua

prática. Registre-se, contudo, que alguns atos da administração pública devem ser obrigatoriamente realizados, face à natureza das matérias vinculadas ao tributo, que constitui direito indisponível do Estado. Necessário é atribuir aos faltosos destes atos imprescindíveis, as sanções relativas ao retardamento do procedimento, sempre em prejuízo, no mínimo, da própria administração pública.

2.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA IMPARCIALIDADE DO ÓRGÃO ESTATAL

Para Nawiasky, um dos principais articuladores da teoria da relação tributária como de direito, é preciso distinguir o Estado quando ele representa o titular do ordenamento objetivo, do Estado na qualidade de sujeito de direitos e obrigações. Na condição de titular do direito objetivo, a posição jurídica do Estado é de supremacia, pois está acima de todos os sujeitos de direito, sendo a lei a sua fonte máxima de expressão. Porém, quando posto como sujeito de direitos e obrigações, em que sua forma de expressão é a atividade administrativa, o Estado incorpora uma função jurídica de igualdade com os demais sujeitos de direito particulares.²⁰⁵

A igualdade no procedimento está ligada ao tratamento conferido às partes integrantes da relação jurídica que se instaura a partir da consumação da hipótese normativa. De forma similar ao que acontece no processo, defende-se que os interessados que participam desta especial relação tenham direitos e deveres equilibrados no curso do procedimento, sob pena de se reconhecer sua ilicitude.

A idéia vinculada à aplicação deste princípio no procedimento administrativo aproxima-se ao do princípio da imparcialidade do órgão julgador, tanto no contencioso judicial quanto no administrativo. A figura estatal responsável por proferir o provimento, a manifestação de vontade do Estado, não importando sua natureza, deve fazê-lo de maneira independente, sem se prender à realidade de servidor público, isto é, sem se deixar influenciar pela condição de integrante da

²⁰⁵ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 41.

administração, responsável pelo pagamento de seus vencimentos.²⁰⁶

A estrutura da norma processual usualmente permite a imparcialidade do Estado ao atribuir a função jurisdicional a órgão estatal diverso daquele responsável pelos atos administrativos típicos da função executiva, bem como diferenciá-los dos atos legislativos. Esta independência resultante do princípio da separação de poderes permitiria atuação isenta da administração perante as pessoas integrantes da relação jurídica processual. No entanto, no procedimento administrativo a realidade é destoante, uma vez que o provimento pretendido na relação jurídica material será ofertado pela própria administração pública, que também é parte da obrigação jurídica tributária. Diante dessa característica, Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari²⁰⁷ afirmam que “no processo administrativo o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz, evidenciando, de plano, uma desigualdade fundamental. Mas essa inamovível desigualdade deve ser compensada por uma atuação a mais isenta possível na condução do processo, tendo como norte a igualdade entre as partes.” O direito argentino não difere nesta regra, como se observa da lição do professor da Universidade de La Plata, Dr. Pascual Caiella:

Pois bem, nosso mais alto tribunal – Corte Suprema de Justiça da Nação – com respeito ao direito ao acesso à jurisdição assim como à revisão ampla do procedimento administrativo, consolidou a seguinte doutrina: toda decisão administrativa deverá ter como condição de legitimidade constitucional que a mesma possa ser revisada por um órgão imparcial e independente através de um mecanismo que permita o controle judicial amplo, atentando-se a que toda decisão administrativa que não contemple esta condição resultará violatória

²⁰⁶ Discordante deste entendimento, cita-se o mestre espanhol: “En el procedimiento administrativo, el ente público en cada caso competente, a través de sus órganos, será el que decida la cuestión planteada. A diferencia de cuando el Estado realiza funciones jurisdiccionales – en que incide como tercero imparcial en una relación jurídica de que no es parte – en el procedimiento administrativo es sujeto de Derecho que trata de realizar sus intereses, y parte interesada en una relación jurídica.” (PÉRES, Jesús Gonzáles. *Manual de procedimiento administrativo*. Madrid: Civitas, 2000, p. 110)

²⁰⁷ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53.

do direito de defesa em juízo previsto em nossa Constituição Nacional.²⁰⁸

No plano teórico ousaria discordar dos ilustres professores, tendo em vista que a atuação do Estado, através de qualquer de seus poderes, deve obrigatoriamente ser realizada sob o pálio da igualdade e da imparcialidade. A administração pública, na sua função jurisdicional, executiva ou legislativa, não está acima do cidadão com quem se relaciona, mas no mesmo patamar de igualdade, devendo respeitá-lo e lhe conceder as mesmas prerrogativas que possui. Caso a hierarquização fosse imprescindível, ela sempre deveria se colocar abaixo da parte contrária, pois, repita-se, o Estado existe em função do povo, sendo que a realidade antagônica evidencia o desvirtuamento do papel estatal. Donde, no procedimento administrativo o provimento estatal deve necessariamente observar a legalidade de sua realização, como requisito de sua validade, independente se para resolver litígios ou atingir a outro fim proposto. Não se admite, por estas razões, a idéia da parcialidade na decisão a ser proferida, já que implicaria na sua possível nulidade por não obedecer ao comando legal.

Neste mesmo sentido, precisas as palavras de Onofre Alves Batista

Júnior:

O Princípio da Impessoalidade impõe a retirada de marcas pessoais do administrador, exigindo sua neutralidade na atuação administrativa, colocando à Administração Pública uma única diretriz maior: o bem comum. Nessa direção, o Princípio da Impessoalidade da CRFB 88 veicula para a Administração Pública um mandamento de imparcialidade na atuação administrativa. Exatamente por isso, podemos dizer que, à luz da CRFB 88, atuação da Administração Pública é informada pelo Princípio da Imparcialidade, que impõe a necessidade de o administrador público agir, neutra e objetivamente, apenas com vista à finalidade maior de atender ao bem comum. (...) Usando maior rigor, podemos verificar que o Princípio da Impessoalidade firma, em essência, uma faceta do valor igualdade,

²⁰⁸ CAIELLA, Pascual. Recursos administrativos na lei argentina. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coords). *As leis do processo administrativo*. Rodrigo Pagani de Souza.(Trad.) São Paulo: Malheiros, 2000, p. 258.

que determina que o administrador público não pode privilegiar alguém, prejudicando, assim, toda a sociedade. Nesse sentido, a impessoalidade é um vetor marcante que orienta, principalmente, a relação entre o agente público e a Administração Pública.²⁰⁹

Agora, o mal da administração pública, especialmente a brasileira: a teoria não corresponde à sua prática! A sensação comum arraigada no cidadão, inclusive nos profissionais que militam nesta área, é a da inutilidade do procedimento administrativo, pois quem julga incorpora a posição tendenciosa da parte da relação jurídica, demonstrando realidade incontestável no cotidiano de diversos órgãos estatais. A discussão administrativa de temas tributários costuma figurar como exemplo elucidativo desta assertiva, tamanha a dificuldade de se conseguir uma discussão igualitária no trâmite procedimental estabelecido em lei. Quantas vezes já não se criou óbice na condução do procedimento para dificultar a busca dos elementos probatórios!? Quantas vezes já não se alterou a legislação que regulamenta o procedimento para dificultar o acesso ao provimento final do procedimento e, por conseguinte, diminuir a probabilidade de resultados favoráveis aos contribuintes!? O Estado ainda é o soberano e senhor de todos, como se tivéssemos no nebuloso período do absolutismo político!

No próprio processo judicial, que é uma redundância em termos, a igualdade das partes da relação jurídica que se forma não costuma ser respeitada pelo legislador, como se verifica nos diversos privilégios processuais concedidos à administração pública. Some-se a isso a nefasta influência do executivo no judiciário, através da nomeação de parte de seus membros e da negociação orçamentária. Acrescente-se, ainda, a vaidade humana que se aflora perante o poder e os bens materiais. Qual a estatística das jurisprudências que consideraram

²⁰⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 357-358.

inútil a exigência de certo *formalismo* para se atingir o fim proposto pelo Estado no curso dos procedimentos administrativos, atropelando o rito legal e prejudicando a vontade soberana do cidadão-contribuinte!? Qual a estatística das decisões que não conheceram das alegações do sujeito passivo pelo fato de que este não observou a forma prevista na legislação processual!? Quantos recursos especiais e extraordinários não são conhecidos porque a forma não foi observada, deixando de analisar direitos e garantias individuais desrespeitadas pelo Estado!? A instrumentalidade das formas atua em favor do Estado, e não em prol do cidadão!

A realidade dói, mas é uma só. Poder-se-ia questionar a verdade das afirmativas pela ausência de prévia metodologia investigativa a confirmá-las! Neste ponto, invoco princípio constantemente utilizado pela administração nas suspensões de segurança, que corriqueiramente utilizam: o que é público e notório não demanda dilação probatória.

A igualdade e a imparcialidade são idealizadas, mas dificilmente praticadas, embora não se deva perder a esperança de que a lenta e gradual evolução democrática no país, carente de desenvolvimento pela ausência de investimentos públicos no setor educacional, permitirá que a prática confirme a teorização. Acrescente-se, ainda, que a imparcialidade pressupõe a ausência de submissão hierárquica ao prolator da decisão ou à pessoa competente para a prática do ato administrativo, além de garantir a eficácia da aplicação do princípio do contraditório.

Não se pode deixar de abrir breve parêntese para esclarecer uma afirmativa anterior e, simultaneamente, realizar a diferença entre a igualdade material e a formal, nos mesmos moldes que idealizada pela professora Misabel

Abreu Machado Derzi²¹⁰ na aplicação da norma jurídica tributária. Quando se fala dos privilégios processuais da administração pública, costuma-se defender sua necessidade em razão da sobrecarga de serviço que os servidores da área fazendária normalmente têm no exercício de suas funções. Esta quebra da igualdade, contudo, não se justifica, pois qualquer desigualdade que se estabeleça somente poderá existir em benefício do cidadão. A realidade citada decorre da ausência de planejamento e gestão adequada da administração pública: ausência de infra-estrutura; ausência de treinamento; ausência de política remuneratória razoável; ausência de elaboração de sistema fiscal transparente, simples e eficaz, dentre outras *ausências*.

Essas falhas de gestão não podem, todavia, justificar a quebra da igualdade na relação jurídica desenvolvida pelo procedimento administrativo, prejudicando direitos fundamentais do cidadão. Somente se permite o tratamento diferenciado para o cidadão que não se encontra na mesma situação jurídica, perante a administração pública, no trâmite do procedimento, como pode se exemplificar com as questões atinentes às crianças, aos adolescentes, aos idosos, dentre outros. Neste contexto, a mudança do tratamento justifica-se para favorecer o cidadão deficiente (e não hiposuficiente) no exercício de seus direitos, buscando restaurar a igualdade e o equilíbrio necessários para a validade da relação jurídica tributária. Deve-se estabelecer desigualdades objetivas e que sejam lógicas no sentido das diferenças que passam a ser preconizadas pela norma jurídica, caso contrário sua inadequação implicará a ,inconstitucionalidade por ausência de requisito essencial para seu fundamento de validade.

O princípio da igualdade material também está vinculado ao princípio da

²¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

impessoalidade na conduta da administração pública, como bem salienta o professor Caio Tácito:

O princípio da impessoalidade repele atos discriminatórios que importem favorecimento ou despreço a membros da sociedade em detrimento da finalidade objetiva da norma de Direito a ser aplicada. Não é indiferente, porém, à Administração Pública a personalidade do administrado. O que se veda é a personificação de seus atos na medida em que abandonem o interesse público para conceder favores ou lesar pessoas ou instituições. Em síntese, a atividade administrativa pode, e em certos casos deve, distinguir entre pessoas, em função de peculiaridades que a lei manda observar. Não poderá jamais discriminar entre elas, sobrepondo o juízo personalista à objetividade legal de tratamento. (O princípio da legalidade: ponto e contraponto. In: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional, p. 149)

O professor Aroldo Plínio Gonçalves visualiza precisamente a interação entre dois princípios fundamentais ao procedimento administrativo tributário e democrático, lecionando que “o contraditório é a igualdade de oportunidade no processo, é a igual oportunidade de igual tratamento, que se funda na liberdade de todos perante a lei.”²¹¹ O desenvolvimento dialético da relação jurídica material, via princípio do contraditório, permite o tratamento equilibrado e igualitário das partes, evitando distorções indesejáveis na sua aplicação.

O princípio da razoabilidade denota a aplicação da lógica jurídica e do bom senso na realização do direito, seguindo rigorosamente as regras ditadas pelo ordenamento positivo. O da proporcionalidade, por sua vez, no sentido amplo se confunde com o da razoabilidade, e de forma estrita, estabelece a proibição de uma atuação desproporcional da administração pública no intuito de atingir determinada finalidade. Estes princípios possuem vinculação com a igualdade, pois o parâmetro para se definir se os administrados encontram-se ou não no mesmo patamar jurídico procedimental são auxiliados pelas regras ora expostas. Com relação à alteração

²¹¹ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 127.

promovida pela Lei Complementar n. 118/2005, especificamente no artigo 185-A do CTN, que trata da *apelidada penhora on-line*, não é razoável ou proporcional a atuação da fazenda pública no sentido de se requerer a referida modalidade de imediato, no início da execução fiscal, muito menos do magistrado em concedê-la, sem a constatação da existência de outros bens passíveis de garantia do crédito tributário executado. Esta atitude mais gravosa pode acarretar grave lesão ao cidadão, sendo a adoção de sua medida despropositada e inconstitucional, se realizada desta forma.²¹²

O professor J. J. Gomes Canotilho²¹³ expõe com exatidão a concepção que deve permear a interpretação e conseqüente aplicação do princípio da proporcionalidade no direito público, desdobrando sua análise em três elementos: 1) a conformidade dos meios: a administração fazendária, ao perseguir a realização do interesse público, não pode praticar atos que não se encontrem em conformidade com a finalidade proposta (ex.: apreensão de bens e documentos sem ordem judicial); 2) a exigibilidade: na execução da atividade de fiscalização o destinatário normativo não pode ser onerado injustificadamente, respeitando rigorosamente as regras que disciplinam sua função pública em todos os seus aspectos, isto é, material, espacial, temporal e pessoal (ex.: permitir a correção de erros materiais que não impliquem a lesão econômica ao fisco, realizados de forma culposa); 3) a proporcionalidade em sentido estrito: o resultado da coação estatal deve ser proporcional com o fato praticado, buscando-se adequar à sua natureza educativa e

²¹² “A propósito, a razoabilidade pressupõe uma utilização racional dos meios para o cumprimento do desiderato da Administração Pública, moldado pelo ordenamento jurídico. Essa utilização racional dos meios pressupõe não apenas uma fundamentação lógica ou um objeto possível e racional, mas exige, ainda, uma coerência entre tais elementos, a inexistência de contradição entre os meios utilizados e os fins almejados. A desrazão de uma conduta administrativa pode inquiná-la com antijuridicidade suficiente para afastá-la.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 385).

²¹³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 267 e ss. Também se pode examinar a mesma linha de argumentação na obra da professora Suzana de Toledo Barros (BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p. 72 e ss..).

repreensiva (ex.: as multas exorbitantes e confiscatórias previstas em diversas legislações fiscais). Este princípio tem sido interpretado pelo Superior Tribunal de Justiça, que deve estabelecer seus critérios objetivos de aplicação para evitar os casuísmos de sua prática.²¹⁴

Com o objetivo de aplicar a igualdade material esperada numa administração pública democrática, não se pode afastar a conjugação do princípio da moralidade no âmbito do Estado, como tão bem salientado pelo constituinte brasileiro de 1988 ao inserir sua previsão no direito positivo constitucional. A determinação da observância dos preceitos éticos pelos servidores é fundamental no trâmite igualitário do procedimento administrativo fiscal, tendo em vista que qualquer favorecimento permitido no desenrolar dos atos praticados constitui clara violação ao tratamento isonômico das partes. A liberação de Certidão Negativa de Débito de forma mais ágil para determinado cidadão, que por acaso possui estreito relacionamento com o agente competente, enquanto outros que tenham a mesma urgência não são *agraciados* pela benesse *administrativa*, assim como diversos documentos tributários que são necessários para o exercício dos mais diferenciados direitos, é exemplo típico da afronta à igualdade do procedimento administrativo.

2.5 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE

A publicidade é da essência do Estado Democrático de Direito, uma vez que a segurança e a certeza na conduta do cidadão derivam do conhecimento das normas jurídicas que integram o sistema, possível somente a partir da exteriorização de seu conteúdo pela legislação, através da publicação desta. Inquestionável que até a

²¹⁴ Resp. 422.254/DF, rel. Min. Luiz Fux, DJU 05.08.2002, p. 213; MS 7.005/DF, rel. Min. Jorge Scartezini, DJU 04.02.2002, p. 272.

inserção do texto normativo no meio legal de divulgação de seu conteúdo, impossível se exigir de seu destinatário o cumprimento das regras ali dispostas.

No procedimento administrativo tributário não é diferente, pois é de sua natureza que os atos sucessivos previstos na norma jurídica sejam de efetivo conhecimento das partes interessadas, o que se dá pela intimação válida destas regras. Esta validade está atrelada à observância dos meios legais de chegar ao interessado seu conteúdo, tais como: carta com aviso de recebimento, diário oficial, etc.. Deve-se considerar que não basta simplesmente que se cumpra o caminho legal, caso a previsão normativa não atinja seu objetivo, deverá a intimação ser considerada não realizada, sob pena de infringir o princípio que se está a comentar.

A adoção de mecanismos que sejam eficazes na publicidade dos atos realizados nos procedimentos administrativos tributários é real condição de validade do desenvolvimento da relação jurídica instaurada, assegurando ao cidadão seus direitos e garantias fundamentais. No tocante à função do juiz no processo (em que se insere o contencioso administrativo, adotando-se sua teoria), o professor Aroldo Plínio Gonçalves enfatiza que

o controle das partes sobre os atos do juiz é de suma importância e, nesse aspecto, a publicidade e a comunicação, a cientificação do ato processual às partes (que é, também, garantia processual) é de extrema relevância. Entretanto, as partes não se colocam em combate com o juiz, nem este em contraditório com as partes.²¹⁵

Não importa que os atos administrativos praticados no procedimento tributário sejam decisórios ou meramente instrumentais, o dever da publicidade está ligado a todos eles, pois o devido procedimento só se realiza pela possibilidade de acompanhamento permanente do cidadão em relação aos assuntos de seu interesse. O sigilo é permitido somente em situações excepcionais, previstas no

²¹⁵ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 122.

próprio texto constitucional, caso contrário possibilitará a utilização de informações indevidas em detrimento da parte. Egon Bockmann Moreira afirma que

caso a lei não defina com precisão quais atos são sigilosos, dentro dos limites da intimidade e interesse social, não poderão deixar de ser publicamente acessíveis. Toda a população pode presenciar e ter ciência da integralidade do processo.²¹⁶

Nos procedimentos tributários em que o interessado se faz acompanhar de representante legal, normalmente o advogado, imprescindível a intimação deste para a validade do ato administrativo realizado. Afinal, a confiança na condução técnica do caso foi entregue a profissional especializado, assegurando a efetiva ampla defesa do sujeito passivo.

Previsão legal que se tem mostrado controvertida nas diversas legislações que regulamentam, no território de cada ente federado, o procedimento tributário administrativo, é a que presume o recebimento da intimação do ato administrativo pelo retorno da carta com aviso de recebimento, ainda que assinada por terceira pessoa. Sustenta-se que a assinatura costuma ser firmada pela pessoa que usualmente recebe a correspondência para o destinatário, devendo a lei presumir a regularidade da notificação. O Superior Tribunal de Justiça vem, corretamente, afastando estas presunções, como se denota dos seguintes julgados:

Embargos de divergência. Corte Especial. Citação por AR. Pessoa física. Art. 223, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

1. A citação de pessoa física pelo correio deve obedecer ao disposto no art. 223, parágrafo único, do Código de Processo Civil, necessária a entrega direta ao destinatário, de quem o carteiro deve colher o ciente.

2. Subscrito o aviso por outra pessoa que não o réu, o autor tem o ônus de provar que o réu, embora sem assinar o aviso, teve conhecimento da demanda que lhe foi ajuizada.

²¹⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 125.

3. Embargos de divergência conhecidos e providos.²¹⁷

PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ORDINÁRIA DE COBRANÇA - CITAÇÃO VIA CORREIO - AVISO DE RECEBIMENTO - PESSOA FÍSICA - NECESSIDADE DE ENTREGA DIRETA AO DESTINATÁRIO - EXIGÊNCIA LEGAL - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 223, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - DESCUMPRIMENTO - NULIDADE - RECURSO PROVIDO.

1 - Na linha da orientação adotada por este Tribunal, para a validade da citação de pessoa física pelo correio, é necessária a entrega da correspondência registrada diretamente ao destinatário, de quem deve ser colhida a assinatura no recibo, não bastando, pois, que a carta apenas se faça chegar no endereço do citando.

2 - Recurso provido para anular o feito a partir da citação, determinando sua regular realização.²¹⁸

Não se pode compactuar com a referida regra, pois entre a entrega da intimação a, por exemplo, um porteiro do prédio, e a chegada do documento, em tempo hábil, à parte interessada, demanda longa, inesperada e imprevisível caminhada. Relato caso concreto em que a intimação foi apresentada a uma prestadora de serviço, que arrumava a vitrine da loja, sendo aquele o último dia de seu trabalho. Resultado: a intimação não foi repassada ao sujeito passivo, e isso estando ele no local, em seu escritório, decorrido bastante tempo após o prazo da defesa. Apesar da interposição do recurso administrativo, esse foi rejeitado pela administração pública em razão de sua suposta intempestividade. Contra fatos não há argumentos, diz o ditado! Esse tipo de presunção, que milita contra os direitos e garantias fundamentais do cidadão, é absolutamente inconstitucional, esperando – sentado! – que o Poder Judiciário possa rever seu posicionamento sobre o assunto.

Poder-se-ia argumentar que, desta forma, a parte interessada retardaria o procedimento administrativo ao fugir do recebimento da intimação. Ora, mais uma vez a presunção do culpado até que prove em contrário! A administração pública

²¹⁷ Embargos de Divergência no Resp. 117.949/SP, rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, Corte Especial, DJU 26.09.2005, p. 161.

²¹⁸ Resp. 810.934/RS, rel. Min. Jorge Scartezini, DJU 17.04.2006, p. 205.

tem seu aparato para se resguardar da situação, quer pela possibilidade de envio de servidor competente ao local, quer pelas disposições legais que podem assegurar regras que não beneficiem àqueles que agem de má-fé.

Finalmente, necessário tratar do acesso aos autos, que garante não só a publicidade, mas permite o devido procedimento legal e o direito à ampla defesa. Este acesso deve ser irrestrito e não limitado às partes interessadas, tendo em vista que o crédito tributário constituído tem natureza pública, podendo a atuação da administração pública quanto a seu recebimento ser fiscalizada pelo povo, além dos órgãos e entidades competentes. Tem-se que resguardar, todavia, o dever de sigilo fiscal e o princípio da inviolabilidade da intimidade do cidadão. Como conjugar estas situações? O ideal seria a formação de autos complementares para anexar documentos que revelem situações particulares do sujeito passivo, de forma a não prejudicá-lo, permanecendo o procedimento tributário, com os demais atos, à disposição de todos os interessados. Caso inevitável a juntada dos documentos e informações no mesmo procedimento, o acesso físico ficaria restrito, mas o direito de certidão com cópia dos autos, exceto dos documentos mencionados, permanece íntegro aos interessados.

O que não se admite é a restrição do direito do cidadão de informação quanto ao crédito tributário devido por qualquer sujeito passivo, ainda que através da requisição de certidão negativa de débito. Como fiscalizar, se a administração pública veda este acesso ao interesse público? Estas restrições têm sido criadas a partir da exigência de que as informações venham a ser solicitadas diretamente pela parte, com o devido comprovante, ou por representante, munido do instrumento de procuração e demais documentos que demonstrem a regularidade da outorga de poderes. A vedação fica ainda mais incongruente com a edição da Lei

Complementar n. 118/2005 e a alteração de seu artigo 185, que determina a nulidade de qualquer transmissão de bens de devedor que se encontre inscrito em dívida ativa e não possua patrimônio suficiente para resguardar o crédito tributário. O único acesso do comprador de determinado bem, para confirmar a situação e evitar o prejuízo, é pela solicitação da certidão negativa!

2.6 PRINCÍPIOS INFORMADORES DO PROCEDIMENTO: CONSIDERAÇÕES FINAIS

O escopo do presente trabalho, como já ressaltado, consiste na análise da norma jurídica tributária e os reflexos de seu desenvolvimento no direito tributário nacional, até a formação do título executivo. Sendo assim, não se preocupou com a sistematização de seus elementos no direito comparado. Todavia, pretende-se indicar alguns posicionamentos relativos aos princípios informadores do procedimento administrativo tributário, face à sua relevância, em países cujo ordenamento segue perspectivas jurídico-políticas similares ao Brasil.

No direito argentino, o professor Guillermo André Muñoz,²¹⁹ integrante do Tribunal de Justiça de Buenos Aires, destaca como princípios gerais aplicáveis ao procedimento administrativo regulamentado em seu país, o princípio do devido procedimento legal, consagrado no artigo 18 da Lei de Procedimentos Administrativos, incluindo o direito de vista dos autos em qualquer etapa do procedimento, de acordo com o artigo 38; o princípio da impulsão oficial, sem que isto acarrete prejuízos aos interessados (artigo 4º do Decreto 1.789/72 e posteriores alterações); princípios da celeridade, economia, simplicidade e eficácia dos trâmites

²¹⁹ MUÑOZ, Guillermo André. O procedimento administrativo na Argentina. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coords.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 42 *et seq.*

procedimentais; princípio do informalismo, sempre em benefício do destinatário da norma, possibilitando ao mesmo a correção de eventuais deficiências formais nos atos por ele praticados; princípio da verdade jurídica objetiva, equivalente à verdade material no direito brasileiro.

Os artigos 23, 24 e 30 da Lei n. 19.549, vigente no sistema positivo da Argentina, segundo o referido magistrado, determinam que para se ter acesso à via judicial é necessário esgotar primeiramente o contencioso procedimental administrativo, verdadeiro pressuposto para o regular desenvolvimento da norma processual. Fixa, ainda, o prazo de 90 dias para a propositura da medida judicial impugnatória, contado da notificação do ato administrativo que encerra o procedimento, normalmente de natureza decisória. A omissão da administração pública equivale à rejeição, não se computando o prazo citado. Destaca-se, como ponto positivo, a regulamentação do procedimento, mas registra que o esgotamento da via administrativa representa obstáculo para o acesso ao judiciário que, comumente, prejudica as pessoas que se sentem lesadas pela administração pública. Em algumas províncias, essas regras são mais drásticas no sentido de restringir o exercício dos direitos que deveriam ser constitucionalmente reconhecidos.

O professor Juan Pablo Cajarville Peluffo,²²⁰ comentando a Lei de Procedimentos Administrativos vigente no direito uruguaio, salienta que esta possui duas finalidades básicas: enquadrar a administração pública nos postulados do devido procedimento legal, fundamentais para a boa gestão; e assegurar as garantias necessárias aos sujeitos que se relacionam com o Estado. Salienta que, como ocorre na Argentina, na Espanha e, entendo, no próprio país, o processo

²²⁰ PELUFFO, Juan Pablo Cajarville. O procedimento administrativo no Uruguai. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coord.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 42 *et seq.*

reserva-se ao exercício jurisdicional, diverso da atuação da administração pública, evitando que aconteça a denominada *coisa julgada administrativa*.

O procedimento administrativo no Uruguai deve ser regulado por lei e detalhado pelo regulamento, de acordo com o artigo 318 de sua Constituição. Respeitando as respectivas hierarquias, tem sua estrutura formal como no direito brasileiro, em que as normas gerais devem ser fixadas por lei complementar, enquanto sua instituição pormenorizada ocorrerá em cada esfera de poder desconcentrado. Carlos E. Delpiazzo,²²¹ professor da Universidade da República Oriental do Uruguai, em Montevideu, esclarece que o procedimento administrativo deverá durar 120 dias, contados de sua instauração, sendo que a omissão da decisão neste período acarretará a rejeição do pedido formulado pelo cidadão, iniciando o direito de acesso ao Poder Judiciário. Estas regras também valem para o procedimento administrativo eletrônico, regulado pelo Decreto n. 65/998, de 10 de março de 1998.

As regras principiológicas (Decreto n. 500/991) são similares aos demais ordenamentos mencionados, restando previsto em seu preâmbulo a aplicação do princípio do devido procedimento legal (artigo 2º, “i”), no qual se inclui o direito à ampla defesa; ao contraditório (artigo 2º, “j”); à motivação dos atos administrativos (artigo 2º, l); à produção de provas (artigos 71 e 163 – podendo ser rejeitadas se para fins protelatórios); ao direito de petição; à duração razoável do procedimento e ao direito de vista dos autos (artigos 12, 77 e 102). Acrescenta o direito à honra e à presunção de inocência no desenvolvimento do procedimento administrativo, bem como a imparcialidade do servidor competente para examinar cada etapa do procedimento (artigo 2º, “a”), além da legalidade e da finalidade como molas

²²¹ DELPIAZZO, Carlos E.. Recursos administrativos nos direitos brasileiro, uruguaio e argentino. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coord.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 248.

diretoras de sua realização. O impulso também deve ser oficial (artigo 2º, "c"), devendo a administração buscar a verdade material (artigo 2º, "d"), sendo o informalismo admitido só em benefício da parte interessada, restando assegurada a gratuidade no acesso do procedimento público.

Cássio Scarpinella Bueno sustentou, com relação ao tema do encerramento do procedimento administrativo para o acesso ao judiciário:

Não que a esfera administrativa possa ser óbice ao imediato acesso à esfera jurisdicional se o caso assim o exigir, mas porque é desejável o prévio esgotamento da via administrativa não só porque o aparato burocrático criado pelos legisladores federal e estadual é suficiente, em tese, para o acolhimento da pretensão do administrado mas porque – senão principalmente – a ampla discussão quanto à produção do ato administrativo em sede não jurisdicional pode facilitar ou, até mesmo, viabilizar o controle jurisdicional amplo daquele ato, o que seria inconcebível sem o prévio processo.²²²

A lei paulista de procedimento administrativo acrescentou regra similar ao prazo de sua duração, determinando a rejeição tácita em face de seu decurso.

Indiscutível que as limitações estabelecidas pela legislação argentina e uruguaia, que se pretendeu implantar no Brasil, são inconstitucionais, por violar direito essencial de qualquer Estado Democrático: livre acesso ao Poder Judiciário, o que significa ausência de restrição formal para o exercício deste direito. Tratando-se da única atuação pública com função jurisdicional, não se justifica a restrição imposta, já que a via administrativa é faculdade da parte interessada, e as discussões relativas à ilegalidade e à inconstitucionalidade das normas jurídicas não costumam ser conhecidas nestas apreciações. Seria uma quebra da celeridade e da segurança jurídica a exigência de se esgotar a esfera administrativa, sabendo-se de antemão do resultado a ser proferido, para somente após ingressar em juízo e,

²²² BUENO, Cássio Scarpinella. Recursos nas leis de processo administrativo. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guillermo André (Coord.). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 191-192.

finalmente, solucionar a relação jurídica tida por abalada. A rejeição tácita, quando não se profere a decisão administrativa no prazo, segue na mesma linha de ilicitude, acrescentado que o direito à ampla defesa fica irremediavelmente comprometido, já que a ausência de motivação do ato o impossibilita.

O texto constitucional português, em seu artigo 20, determina que o procedimento administrativo deva ter prazo razoável e decisão eqüitativa, preservando o direito do cidadão, em harmonia com o princípio do devido processo legal. J. J. Gomes Canotilho²²³ elenca outros princípios aplicáveis ao procedimento administrativo, destacando-se: o contraditório; a imparcialidade; o direito de petição e livre manifestação nos autos; o direito de informação, com vista dos autos e ampla publicidade; motivação e finalidade nos atos administrativos; e a conformação do procedimento aos direitos fundamentais da pessoa.

O princípio do devido procedimento legal na Itália²²⁴ tem sua origem construída pela doutrina e jurisprudência local, em face da sua ausência no texto constitucional. Sua aplicação demanda a observância da equidade das partes e do contraditório. Regra de suma importância no direito italiano é o direito do destinatário da norma jurídica manifestar-se perante o Estado, apresentando sua defesa, mediante prévia e regular intimação, antes que se efetivem os atos administrativos que interfiram no seu conjunto patrimonial.

Esta regra prevista no direito italiano, relativa à apresentação de defesa prévia à prática do ato administrativo lesivo ao interesse do cidadão, deve ser

²²³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 486 e ss.

²²⁴ A Constituição Italiana estabelece em seus arts. 24 e 111:

“Art. 24 – Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi (113). La difesa é diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.”

“Art. 111 – La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra lè parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.”

acompanhada da possibilidade de reparação do ato ilícito eventualmente praticado, sendo o caso, atribuindo significativa redução da sanção. Tem-se que resgatar a função educativa da penalidade como seu fator primordial, evitando-se a imposição de sanções que ultrapassem o limite do razoável, afetando desproporcionalmente o sujeito passivo, maculando a finalidade pública da administração fazendária. Esta conduta é inerente ao próprio Estado Democrático de Direito, que substitui a figura do império soberano pelo ente soberano e comprometido com o bem estar social, atuando de forma responsável na execução de suas funções públicas. Tal previsão já existiu nos procedimentos tributários administrativos de alguns Estados-membros da federação, como Minas Gerais, tendo sido revogados para garantir suposta agilidade na sua condução em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, que sofre com as abusivas penalidades pecuniárias e políticas estipuladas pelo ente público.

O rito procedimental também é assegurado no direito espanhol, tanto na esfera judicial quanto na administrativa, sendo que nesta última o professor Jesús González Pérez²²⁵ enumera princípios que lhes são co-relatos, tais como: da economia procedimental; igualdade das partes na sua tramitação; eficácia no atendimento do fim proposto; ausência do formalismo para o favorecimento do cidadão; além da celeridade como forma de garantir a eficácia.

²²⁵ PÉREZ, Jesús González. *Manual de derecho procesal administrativo*. 2. ed. Madrid: Civitas, 1992, p. 69 et seq.

3 ORIGEM DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PARA A FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO

A atividade administrativa de lançamento resolve-se num agir (conduta especificamente normada) no qual se distingue um *fieri* (o procedimento de lançamento) e um *factum* (o ato de lançamento). Os atos administrativos – e, pois, o lançamento – são metas que se não podem de ordinário alcançar senão por determinados caminhos, os procedimentos administrativos.

Da combinação das normas construídas basicamente no Código Tributário Nacional e leis ordinárias do tributo resultará que a via tendente ao ato administrativo de lançamento não é entregue à livre escolha da autoridade administrativa, competente, porque estará juridicamente regulado o caminho procedimental a ser adotado, no plano infralegal, pela Administração Fazendária.²²⁶

A relação jurídica originária das normas jurídicas que tratam da matéria tributária desenvolve-se, necessariamente, através de procedimento administrativo específico, face às particularidades que são próprias deste ramo da Ciência Jurídica. Sua obrigatoriedade somente será dispensada, embora prevista nas regras normativas, nas hipóteses de omissão do poder público, que implique na extinção da obrigação, garantindo a segurança jurídica do sujeito passivo - expressão que se passa a utilizar para encampar os destinatários nas normas de conduta, na obrigação tributária e instrumental, e nas normas de sanção; nas referências relativas ao tributo, a terminologia será *sujeito passivo tributário*.

O vínculo obrigacional tributário surge instantaneamente com a realização do fato jurígeno previsto na norma jurídica tributária, mas sua formalização dependerá sempre da iniciativa de uma das partes integrantes desta relação. Enquanto não há esta manifestação de vontade dos sujeitos obrigacionais, utilizando-se da forma escrita, não se pode admitir a existência do procedimento

²²⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 120.

administrativo correspondente. Sua instauração ficará condicionada, portanto, à atuação do interessado, sendo que a partir daí sua tramitação dependerá da observância da seqüência de atos estabelecidos na lei, em conformidade com as regras principiológicas examinadas.

A finalidade do procedimento administrativo tributário é justamente a confirmação do cumprimento da prestação pecuniária instituída em lei, pelo sujeito passivo da obrigação, nos casos de lançamento por homologação, ou a apuração do crédito tributário devido e sua respectiva exigência pela administração pública, com a posterior conferência da realização de seu objeto, nas demais modalidades do ato administrativo de lançamento. Normalmente este procedimento inicia-se pela atuação do sujeito ativo, exceto nas hipóteses de lançamento por declaração, pois não é usual que o sujeito passivo convoque o fisco para desempenhar suas funções; também nos casos de denúncia, que não são significativos no montante total das fiscalizações.

Nos procedimentos administrativos tributários desenvolvidos nas normas de conduta instrumentais, sua instauração também pode se dar pela manifestação da vontade das partes interessadas, sendo usual a iniciativa do fisco para sua formalização. A finalidade proposta neste procedimento é a verificação do cumprimento das prestações positivas e negativas designadas ao sujeito passivo no âmbito das matérias tributárias, bem como o exercício da atividade de fiscalização destes assuntos a todos que se submetem ou estão ligados à obrigação tributária, por expressa previsão legal.

As sanções pecuniárias aplicadas na esfera tributária também são apuradas nos procedimentos tributários administrativos. Nestes casos, porém, é comum que seus atos sejam praticados no mesmo procedimento das obrigações

tributárias e acessórias, não sendo imprescindível procedimento específico para a validade de sua exigência. Isto porque, a penalidade é a consequência da não observância das normas de conduta, sendo exatamente esta sua hipótese normativa. Logo, como o não cumprimento da regra já se constata no procedimento administrativo tributário ou instrumental, natural que o mesmo já sirva de base para a apuração da sanção, tendo em vista que a seqüência de atos a ser praticada seria absolutamente idêntica. Os princípios da economia e da celeridade procedimental aplicam-se na espécie, não restando qualquer prejuízo para o sujeito passivo obrigacional. Nos atos praticados, sobretudo de natureza administrativa, tem-se que discriminar as regras pertinentes às normas sancionantes incidentes na sua apuração. Registre-se, entretanto, que o aspecto procedimental consta na norma jurídica, externada por idêntico procedimento aplicado às outras que lhe são correlatas.

Nas obrigações tributárias instrumentais o procedimento administrativo poderá ser autônomo ou desenvolvido em conjunto com o realizado para a norma de conduta estritamente tributária, com as mesmas observações apresentadas acima. O primeiro caso pode ser exemplificado com a fiscalização das entidades isentas e imunes, que não realizam qualquer fato gerador, mas são obrigadas à manutenção de escrituração fiscal regular. A segunda opção pode ser constatada nos casos de fiscalização dos sujeitos passivos tributários. Em quaisquer das situações deverá existir expressa previsão normativa para a validade da formalização do procedimento administrativo tributário conjunto, determinando que os atos administrativos realizados devam ser diferenciados para permitir a transparência na sua prática e evitar prejuízos no amplo exercício do direito de defesa.

3.1 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO

En ejecución de estas ideas, primero con carácter general em 1992, a través de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas Y del Procedimiento Administrativo Común (art. 134), y de modo específico em 1998, mediante la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (art. 34), trato de solucionarse el problema procesal, al ordenarse la separación del procedimiento administrativo dirigido a la imposición de sanciones del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.²²⁷

Verifica-se, então, que o procedimento administrativo fundamental no direito tributário é o realizado com a finalidade de fiscalizar os atos praticados pelo sujeito passivo das diversas obrigações de natureza tributária, tratando-se de função essencial do Estado, por expressar interesse público relevante, quer pelo atendimento aos princípios constitucionais atinentes a este ramo jurídico, quer pela necessidade de recursos financeiros para a execução das competências outorgadas aos entes federados. Não se pode esquecer, neste ponto, que a receita derivada de origem tributária é a mais importante no orçamento público nos diversos países.

O início da atividade fiscal usualmente ocorre a partir da manifestação de vontade estatal, que deverá formalizar o procedimento administrativo tributário. A praxe corriqueira da administração fazendária é instaurar esta seqüência de atos com a lavratura do intitulado *Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF*, preenchido quando o servidor público competente intima o sujeito passivo do início deste procedimento. Esta regra foi prevista no Código Tributário Nacional, que não disciplinou com exatidão os atos imprescindíveis para a fiscalização, não enumerando os atos essenciais ou pré-ordenando sua seqüência.

²²⁷ GARCÍA, Eusébio González. Requerimiento y uso de la información en materia tributaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 459.

Inovação importantíssima foi acrescentada pela Lei de Procedimentos Fiscais da União, que criou o Mandado de Procedimento Fiscal, em que o chefe da repartição competente para o exercício da atividade fiscal determina a instauração do procedimento administrativo tributário, designando o sujeito passivo a ser fiscalizado e o servidor responsável pelo cumprimento do dever público. Esta regra permite o devido procedimento legal mediante a transparência e a isonomia das partes interessadas, evitando que a fiscalização ocorra aleatoriamente, sem o atendimento das finalidades públicas, bem como evitando a possibilidade de desvio de função dos agentes públicos no sentido de *priorizar* determinadas empresas de forma injustificada. Este dispositivo deve nortear todo e qualquer procedimento administrativo tributário, devendo ser erigido à condição de lei complementar, imediatamente, sob pena de viciar a atividade fiscalizatória.

Dessa forma, o auditor fiscal responsável pelo desempenho dos trabalhos de fiscalização deverá identificar-se ao sujeito passivo, apresentando sua identidade funcional e o respectivo mandado, para somente então lavrar o TIAF. O termo inicial do procedimento, nestas condições, será por expediente interno da administração pública, que formalizará os autos, numerando-o de acordo com as regras do órgão ou entidade, assim como as folhas que forem inseridas, observada a seqüência cronológica da juntada. Lembrando-se, sempre, que o mandado de procedimento que será o ponto inicial do procedimento deverá ser fundamentado, por se tratar de condição dos atos administrativos.

O termo de início de ação fiscal deverá identificar todos os elementos necessários ao desempenho da função pública, estabelecendo os limites da atividade a ser exercida e permitindo seu acompanhamento pelo sujeito passivo. Estes dados são fundamentais à validade do ato administrativo, caso contrário

haverá violação ao exercício da ampla defesa por parte do cidadão, além da quebra dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade. Deve-se acrescentar, ainda, que desde a ordem para se expedir o mandado de instauração do procedimento administrativo até seu ato final, estas atividades devem ser executadas por servidores públicos competentes, ou seja, que ingressaram por concurso público em cargos que tenham nas suas atribuições a atividade fiscal específica.

O ato administrativo, comunicando o sujeito passivo quanto à instauração de procedimento administrativo tributário e identificando sua finalidade, deve ser entregue pessoalmente ao destinatário, mediante recibo, confirmando-se o princípio constitucional da publicidade. Quando se fala na entrega pessoal do documento escrito, compreende-se que este deve chegar às mãos do interessado, não podendo persistir dúvida ou inserir presunções na lei quanto a este aspecto. Esta fase não costuma ser problemática neste pormenor, pois o contato pessoal entre as partes da relação jurídica se faz necessário para o desfecho do procedimento.

São elementos obrigatórios para o termo em questão: a forma escrita; data, assinatura e identificação do responsável pela emissão do mandado de instalação do procedimento e do servidor incumbido de sua realização; a identificação do objeto da apuração – especificar o(s) tributo(s) e o(s) dever(es) acessório(s), bem como a existência das respectivas penalidades; período a ser examinado; prazo máximo de duração da atividade fiscal e possibilidade de prorrogação, também clareando o término previsto (artigo 196 do Código Tributário Nacional); documentos ou esclarecimentos solicitados, bem como o prazo máximo para o cumprimento do dever. Estes dados permitirão a observância dos direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo no desenvolvimento válido e regular do

procedimento administrativo tributário. Registre-se que se não restar discriminada que a fiscalização compreenderá as obrigações instrumentais ali enumeradas, assim como as penalidades correspondentes, qualquer exigência neste sentido, ao final da etapa de investigação, será absolutamente nula, por não ter sido abrangida na função pública comunicada mediante intimação ao sujeito passivo, ferindo os princípios constitucionais da publicidade, da ampla defesa, da segurança jurídica e da legalidade.

Ponto que tem ocasionado divergências no relacionamento dos sujeitos da relação jurídica tributária é o acesso aos documentos fiscais requisitados na intimação do TIAF, tanto no tocante à forma de atuação dos auditores fiscais, quanto ao direito a vasculhar o estabelecimento, além do prazo a ser fixado para a entrega dos documentos registrados no termo. Diversos servidores, no exercício da função fiscal, sobretudo no âmbito das administrações públicas estaduais, têm entendido que a entrega dos documentos fiscais deve ser imediata e que os mesmos possuem o direito de adentrar ao estabelecimento e revirar arquivos e computadores. Costumam justificar a atitude com a assertiva de que a fiscalização deve conter o elemento surpresa, pois do contrário o sujeito passivo irá esconder e maquiagem as irregularidades existentes. Ora, esta justificativa informal, exterioriza bem a concepção do Estado em relação ao cidadão, é manifestamente inconstitucional, já que presume que haverá ilicitude praticada pelo sujeito obrigacional, cabendo a ele identificar sua regularidade.²²⁸ Se a fazenda pública entende que há elementos para a desconfiança mencionada, deve requerer junto ao Poder Judiciário o mandado de

²²⁸ Inconstitucionais, portanto, os artigos 34 a 36 da Lei n. 9.430/96. Também não se pode compactuar com a posição manifestada por Luiz Martins Valero, integrante do Conselho de Contribuintes Federal, ao afirmar que "a entrada dos agentes do fisco nos estabelecimentos do contribuinte, bem como o acesso às suas dependências internas não estarão sujeitos a outras formalidades a não ser a da sua identificação, pela apresentação da identidade funcional." (VALERO, Luiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos dos contribuintes. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário e processo tributário aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 246.

busca e apreensão de documentos, por se tratar do único poder da república que possui a prerrogativa de autorizar este excepcional procedimento, quando realmente demonstrado indícios categóricos do pretense ilícito. Ademais, o auxílio de força policial para o desempenho da atividade de fiscalização somente se justifica na hipótese de óbice ao exercício da função, com grave ameaça, nos termos do artigo 200 do Estatuto Tributário. O ingresso do auditor fiscal, juntamente com os policiais militares, no início da ação, sem que se demonstre qualquer tipo de embaraço à fiscalização, configura ato administrativo abusivo, eivado de ilegalidade e inconstitucionalidade, gerando, inclusive, direito de indenização ao sujeito passivo afetado, em face da coação moral sofrida.

Com relação aos prazos para a entrega dos documentos fiscais solicitados, este deve ser fixado em seu mínimo e máximo pela lei complementar tributária. Tal medida evitaria distorções no exercício da função pelos diversos fiscais existentes, que estabelecem os prazos aleatoriamente, em verdadeira afronta ao princípio de igualdade das partes no procedimento administrativo e da imparcialidade do servidor. A razoabilidade exige o prazo mínimo de 10 dias, como o fixado para a expedição de Certidão Negativa de Débito pela fazenda pública, e o máximo de 30 dias, para empresas de grande porte, em fiscalizações que exigem documentos de vários tributos e diversos anos fiscais. No tocante aos livros de escrituração fiscal considerados obrigatórios pela lei tributária, que devem ser preenchidos diariamente e permanecem no estabelecimento, estes podem ser exigidos no momento da intimação, com relação às obrigações devidas até o período imediatamente anterior. Destaca-se, por oportuno, que a lei fiscal que criar obrigações desproporcionais e inexecutáveis deve ser considerada inconstitucional por infringir os princípios constitucionais mencionados. Nas palavras de Egon

Bockmann Moreira:

Então, os envolvidos na relação processual não detêm unicamente a garantia de receber notícias, mas de poder a respeito delas se manifestar e ter sua reação apreciada pelo órgão competente. Mais do que isso: as intimações devem ser claras e específicas, conferindo prazos razoáveis e proporcionais às exigências administrativas. É inerente à garantia a efetiva possibilidade de seu exercício.²²⁹

Exceto por inviabilidade prática ou por razões excepcionais, o auditor fiscal deve examinar todos os documentos solicitados no domicílio do estabelecimento fiscalizado ou na sede da empresa de contabilidade que lhe presta serviço, não sendo permitida sua retirada para este fim, apesar de disposições expressas nesse sentido, como se constata do artigo 35 da Lei n. 9.430/96. Não se pode esquecer que o Brasil é um Estado Federado e a escrituração fiscal pode ser exigida por qualquer esfera de poder, através dos servidores responsáveis pela atividade fiscal. Contudo, os documentos devem permanecer na empresa, sob pena da aplicação da penalidade estabelecida em lei. Acrescente-se a possibilidade do risco de quebra do sigilo fiscal nestas situações, face ao acesso dos dados por terceiros. Na hipótese de sua saída pelos motivos citados, o recibo deverá discriminar detalhadamente toda a documentação, pois a ausência de locais adequados nas repartições públicas é notório, tornando comum o extravio de algum documento. Consumado este desaparecimento, o ônus da prova de que o documento não foi entregue é da administração pública, que deve zelar pela formalidade dos atos administrativos.

Formalizado o procedimento administrativo tributário e realizado seus primeiros atos, sua condução deve ser regida pelo princípio da oficialidade, cabendo

²²⁹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 278.

à fazenda pública primar pela eficiência na gestão e concluir suas atividades com celeridade, sem prejuízo à observância dos direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo. Após a apresentação dos documentos fiscais constantes do TIAF e seu exame pelo órgão competente, poderá o fisco requerer a entrega de novos documentos ou pedir esclarecimentos sobre determinados fatos constatados no exercício da função. Nestas hipóteses, deverá intimar regularmente o sujeito passivo e lhe conceder o prazo necessário para sua manifestação, devendo a lei complementar estipular período de 10 dias corridos, face à sua razoabilidade. Este requerimento poderá ser repetido de acordo com a necessidade fiscal de apurar a verdade material dos fatos, sempre observando o prazo máximo para a conclusão desta etapa, mediante o encerramento da fiscalização ou a lavratura do ato de lançamento.

Nesta fase de investigação, o auditor fiscal poderá requerer que terceiros prestem informações ou apresentem documentos sobre determinadas atividades realizadas pelo sujeito passivo, buscando elucidar os fatos apurados. A solicitação deverá observar as regras pertinentes ao sigilo profissional de diversas atividades, onde se destaca com predomínio a advocacia,²³⁰ bem como o princípio constitucional que veda a exposição da vida privada, garantindo aos cidadãos a inviolabilidade de seus assuntos pessoais. A requisição destes documentos

²³⁰ O artigo 7º da Lei n. 8.906/94 (Estatuto da Advocacia), estabelece que se trata de direito do advogado:

“XIX – recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou foi advogado, mesmo quando autorizado ou solicitado pelo constituinte, bem como sobre fato que constitua sigilo profissional.”

Este dever profissional do advogado não pode ser quebrado, sob pena de se enquadrar no tipo penal previsto no artigo 154 do Código Penal brasileiro: “Revelar a alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem: Pena – detenção, de três meses a um ano, ou multa. Parágrafo único. Somente se procede mediante representação.”

O dever do sigilo profissional também está resguardado no artigo 299, inciso I, do Código Civil brasileiro: “Ninguém pode ser obrigado a depor sobre fato: I – a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar segredo.”

O artigo 347, inciso II, c/c artigo 363, inciso IV, ambos do Código de Processo Civil, são igualmente categóricos: “Art. 347 – A parte não é obrigada a depor de fatos (...) II – a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo. (...) Art. 363 – A parte e o terceiro se escusam de exhibir, em juízo, o documento ou a coisa: (...) IV – se a exibição acarretar a divulgação de fatos, a cujo respeito, por estado ou profissão, devam guardar segredo.”

pressupõe, obrigatoriamente, a existência de procedimento administrativo tributário já formalizado, devendo ser informado o procedimento tributário administrativo pertinente para a pessoa a quem se solicitou estas obrigações (natureza de obrigação tributária instrumental para os terceiros). Exemplo típico é o sigilo bancário, comprometido com a publicação da Lei Complementar n. 105/2001, que autorizou as instituições financeiras a informarem à Secretaria da Receita Federal o montante global da movimentação financeira de cada pessoa, de forma indireta, já que ocorre pelo comunicado do CPMF recolhido para cada inscrição cadastral.

Encerrada a fase investigativa da fiscalização, em que se examinam todos os dados, o auditor fiscal tem apenas duas alternativas: o encerramento do procedimento tributário administrativo ou a elaboração do ato de lançamento. Na primeira hipótese, deve-se lavrar o Termo de Encerramento de Ação Fiscal em folha apartada ou na própria documentação fiscal exigida pela legislação do ente federado que está a fiscalizar o sujeito passivo. O término da atividade pública sem a lavratura do auto de infração implica no reconhecimento da regularidade do sujeito passivo em relação às obrigações objeto da fiscalização. Nos tributos que tenham lançamento por homologação o servidor deverá lançar a homologação da conduta da pessoa, encerrando, em qualquer caso, a relação jurídica até então existente entre as partes. Na segunda situação, o agente público irá consignar o crédito tributário devido, oriundo do não pagamento ou recolhimento a menor da obrigação tributária e suas sanções pecuniárias ou, em ato de lançamento específico (termos independentes para possibilitar o regular exercício da ampla defesa), registrar o crédito tributário oriundo da aplicação das penalidades decorrentes da obrigação tributária instrumental. Neste caso o prosseguimento do procedimento administrativo tributário dependerá das possíveis opções do sujeito passivo: a) quitar o crédito

tributário e extinguir a relação jurídica; b) não recolher o valor devido e nem apresentar sua impugnação administrativa, quando haverá a inscrição em dívida ativa e a formalização do título executivo; c) interposição da defesa administrativa e a instauração da segunda fase do procedimento, sua etapa contenciosa, que se passa a examinar após a indicação dos reflexos do aspecto procedimental no ato de lançamento.

Importante destacar que os autos do procedimento tributário administrativo deverão sempre permanecer na repartição responsável pela fiscalização, à disposição dos interessados, sobretudo do sujeito passivo. Sua saída somente se dará em casos excepcionais, imprescindíveis para se atingir a finalidade pretendida com o procedimento, sob pena de prejudicar o direito de defesa do cidadão, além da publicidade necessária aos atos administrativos realizados.

4 ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

Certa vez, conversando com o saudoso Gilberto de Ulhôa Canto, indaguei das razões pelas quais a Comissão que preparou o anteprojeto do CTN (de que ele foi um dos lúcidos membros) optou por levar a tais extremos a disciplina do lançamento. Gilberto respondeu: “A prática obrigatória do lançamento pela autoridade é uma garantia do contribuinte.”²³¹

Não é objetivo desse estudo alongar-se nas polêmicas atinentes ao ato de lançamento, que permitiria a elaboração de dissertação ou tese específica, motivo pelo qual se limitará à indicação dos posicionamentos adotados como premissas para o tratamento do aspecto procedimental da norma jurídica tributária

²³¹ AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 378.

no referido instituto.

O lançamento do crédito tributário tem por objetivo, na relação jurídica tributária, a identificação da ocorrência de todos os aspectos relativos ao fato impositivo, a identificação dos sujeitos obrigacionais e a quantificação de seu montante, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, desenvolvida pela sistemática do procedimento administrativo como parte integrante do seu seqüente normativo, tudo em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nas relações jurídicas tributárias sancionantes, o ato de lançamento também é obrigatório quando consumada suas respectivas hipóteses normativas, devendo identificar sua ocorrência e os sujeitos da relação, bem como quantificar o crédito tributário devido, a título de penalidade, igualmente por ato administrativo vinculado, desenvolvido no procedimento tributário administrativo.

Trata-se de verdadeiro ato administrativo,²³² que finalizará a primeira etapa do procedimento administrativo tributário, em que são necessários os requisitos próprios dos atos desta natureza (motivação, finalidade, etc.), além dos enumerados acima, originários dos princípios constitucionais aplicáveis à matéria tributária. O lançamento, apesar de estar inserido no procedimento, com ele não se confunde, pois é ato administrativo específico, que tem a finalidade já indicada, cujo resultado depende da seqüência dos atos mencionados. Tem efeito declaratório, jamais constitutivo, como equivocadamente inserido no artigo 142 supracitado, que deve ser adequadamente interpretado com o artigo 144 do Estatuto Tributário. O ato reporta-se ao momento de ocorrência do fato jurígeno, pois a obrigação tributária

²³² Lançamento como procedimento administrativo, remete-se o leitor às obras de Alfredo Augusto Becker, Hugo de Brito Machado e José Souto Maior Borges, dentre outros defensores dessa teoria. No sentido oposto, destacam-se os ensinamentos de Alberto Xavier, Estevão Hovarth, Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres e Sacha Calmon Navarro Coêlho. As obras encontram-se indicadas nas referências bibliográficas.

surge exatamente neste instante, sendo sua função apenas a formalização do crédito tributário já devido à época, possibilitando o prosseguimento do procedimento tributário administrativo, com a adoção dos atos administrativos necessários à sua exigibilidade. Acarreta, ainda, o término da contagem do prazo decadencial para a prática do referido ato administrativo, embora o prescricional se inicie somente com a formalização definitiva do crédito tributário, o que não se dá, obrigatoriamente, como ato contínuo ao ato de lançamento. Na lição de Luciano Amaro:

Sendo ato privativo da autoridade administrativa, o lançamento não se aperfeiçoa com atos de conteúdo fiscal que possam ser praticados *pelo sujeito passivo*. Ou seja, não existe o chamado 'autolancamento'. O que o sujeito passivo fizer (por exemplo, uma declaração de rendimentos, por mais informações e dados e cálculos etc. que contenha) é apenas um ato do indivíduo – ainda que possa servir de suporte para o 'lançamento por declaração' a ser efetuado pela *autoridade fiscal*. O lançamento, nessa hipótese, conter-se-á no *ato da autoridade* (que deve desse ato notificar o sujeito passivo) e *não na declaração do sujeito passivo*.²³³

Nas palavras de Décio Porchat,²³⁴ seguindo a lição do professor Paulo de Barros Carvalho,²³⁵ a “existência do crédito tributário é, sem dúvida, condição necessária de sua exigibilidade, mas não condição suficiente. O termo exigibilidade significa, nesse contexto, o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, que o faz exercendo atos de cobrança com relação ao devedor,

²³³ AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 377.

²³⁴ PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69 e ss. “Ressalve-se, por oportuno, que muito embora o ato de lançamento tributário e o auto de infração tenham pressupostos fáticos distintos, é comum verificarmos, sob a denominação de auto de infração, a existência de dois atos constantes do mesmo suporte físico: o ato de lançamento, constituindo a obrigação tributária; e o auto de infração aplicando a penalidade, pelo não recolhimento do tributo.”

²³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 432 e ss. Entende, ainda, da possibilidade da realização do ato de lançamento sem a necessidade do procedimento tributário administrativo, já que se resume à prática de apenas um ato, praticado pelo servidor público competente (similar ao crédito tributário não-contencioso). Discordo do eminente professor, como já exposto, uma vez que após o ato de lançamento, haverá a inscrição em dívida ativa e a respectiva emissão do título executivo, atos estes que integram o referido procedimento, tornando-o obrigatório para o devido acompanhamento do sujeito passivo.

e que culminarão com a propositura da ação de execução fiscal.” Entendem, portanto, que só após a constituição definitiva do crédito tributário pode se falar em exigibilidade, o que torna impróprio a enumeração do recurso administrativo como causa de suspensão de sua exigibilidade, já que esta não se encontra presente enquanto pendente o julgamento e a publicação da decisão irrecorrível.

Apesar da lógica adotada pelos referidos autores, de acordo com as premissas utilizadas, considero apropriado o entendimento consignado pelo professor Alberto Xavier,²³⁶ de que “a exigibilidade da prestação devida ocorre apenas com o vencimento, quer este dependa de prazo inicial ou suspensivo, quer dependa de interpelação.” O crédito tributário existe com a prática do fato jurígeno e o surgimento da obrigação tributária, mas se torna exigível com o decurso do prazo de vencimento, momento em que o sujeito ativo estará apto a adotar as medidas necessárias ao início de sua exigibilidade. Comum a menção de que o ato de lançamento tem por efeito tornar exigível o crédito tributário, porém essa manifestação refere-se tão somente à idéia de que impossível sua cobrança sem a respectiva formalização, que se consuma pela prática desse ato administrativo. Trata-se apenas de mais uma etapa obrigatória do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, de modo a permitir o prosseguimento da exigibilidade do crédito tributário.

Essencial frisar sobre o ato de lançamento, ainda que correndo o risco de se tornar repetitivo, que qualquer atuação da administração pública no âmbito tributário, não importando a modalidade da relação jurídica tributária (de conduta – principal, instrumental, ou sancionante), deve se pautar por atos administrativos plenamente vinculados, nos termos dos artigos 3º e 142, ambos do Código Tributário

²³⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 425 et seq.

Nacional, já mencionados. Diferentemente do que afirma o professor Onofre Alves Batista Júnior,²³⁷ sintetizando os adeptos desta corrente doutrinária, não se pode conceber qualquer margem de discricionariedade ao servidor público vinculado à administração fazendária. Não cabe ao administrador justificar divergência de atuação e tratamento, sob o paliativo de atingir maior “justiça” e “eficiência”. Tentou-se, justamente, praticar os maiores abusos e arbitrariedades da história sempre neste intuito, desprezando-se a legalidade e a igualdade que devem reger o poder público.

Deve-se salientar, ainda, que o ato de lançamento tributário não comporta a utilização das ficções e das presunções, sobretudo aquelas que não admitem, por força normativa, a realização de prova em contrário. Mesmo estas, denominadas de presunções relativas, só podem ser admitidas com extrema ressalva para fins de reconhecimento da regra-matriz de incidência tributária. A professora Maria Rita Ferragut afirma que

em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, são inconstitucionais já que têm como fato jurídico tributário fato que diante da realidade faticamente sabidamente não o é, o que viola os princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e discriminação constitucional de competência.²³⁸

Estabelecidos os elementos conceituais do ato administrativo de lançamento e seu posicionamento no curso do procedimento administrativo tributário, necessário examinar as implicações do aspecto procedimental em cada

²³⁷ “Devemos lembrar que o ordenamento jurídico confere, por intermédio da lei, margens de discricionariedade para o administrador exatamente para que este possa, diante da diversidade dos casos concretos, encontrar a providência que propicie maior justiça, maior eficiência. Entretanto, a margem de discricionariedade aberta não abre ensejo ao arbítrio, mas à possibilidade de adoção de soluções tendencialmente vinculadas pelos princípios reitores da atuação administrativa, tais como o Princípio da Moralidade e da Razoabilidade.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 385).

²³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 159.

modalidade de lançamento.

4.1 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Na modalidade em que se realiza o ato de lançamento de ofício, todos os elementos necessários a sua formalização deverão ser apurados exclusivamente pela autoridade fiscal competente. Identificará a ocorrência do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária, quantificará seu montante e, finalmente, intimará o devedor para que realize o pagamento da quantia devida no prazo estabelecido pela lei. Não há qualquer ingerência da parte contrária na prática do ato de lançamento.

A data de vencimento da obrigação deveria ser fixada unicamente pela lei que instituiu o tributo ou outra de idêntica hierarquia, na hipótese de sua alteração. No entanto, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal²³⁹ decidiu, equivocadamente, que o momento de cumprimento da prestação pecuniária não constitui elemento que se encontra sobre a reserva legal, podendo ser modificado por ato administrativo do Poder Executivo. Este posicionamento é verdadeiramente absurdo, pois a data em que deve ser satisfeita a prestação é de extrema relevância para o aspecto quantitativo da consequência normativa, além de constituir o aspecto temporal da hipótese de norma de sanção. Este entendimento prevalece para qualquer modalidade de lançamento tributário, na medida em que as estruturas normativas são as mesmas.

²³⁹ “Ementa: Tributário. ICMS. Minas Gerais. Decretos ns. 30.087/89 e 32.535/91, que anteciparam o dia de recolhimento do tributo e determinaram a incidência de correção monetária a partir de então. Alegada ofensa aos princípios da legalidade, da anterioridade e da não-cumulatividade. Improcedência da alegação, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária; já se havendo assentado no STF, de outra parte, vencido não afronta o princípio da não-cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido.” (RE 195.218/MG, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 02.08.2002, p. 84). RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 18.05.2001, p. 86; RE 172.394/SP, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 15.09.1995, p. 29.549.

Os tributos que possuem as características que permitem a aplicação desta modalidade de lançamento são, usualmente, controlados pelas administrações fazendárias através do cadastro de contribuintes ou dos fatos elencados como critério material da hipótese de incidência. Cita-se, como exemplo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, bem como as taxas de fiscalização devidas pelo sujeito passivo. No imposto, os Municípios mantêm o cadastro imobiliário, em que inscrevem todos os imóveis urbanos existentes em seu território, com a identificação do(s) proprietário(s) e a quantificação estabelecida em lei, através da elaboração da planta de valores genéricos. Nas taxas, quem realiza a inscrição cadastral é o contribuinte submetido à sua incidência, sendo que a lei especifica os demais aspectos obrigacionais.

Questão prática que tem suscitado grandes problemas aos entes federados locais é a manutenção e atualização destes controles cadastrais, acabando por permitir sua defasagem. Além da correção destes cadastros representarem elevado ônus para os Municípios (apesar da forma de sua realização, diretamente pelos servidores ou por contratação de terceiros), os lançamentos tributários são realizados erroneamente, acarretando grandes transtornos para as pessoas erigidas, equivocadamente, como sujeito passivo da relação jurídica tributária. Acrescente-se o prejuízo gerado aos cofres públicos pelo não recebimento do tributo devido no vencimento, pela extinção daqueles que prescreveram pela não localização do próprio contribuinte, bem como pelas condenações nos ônus sucumbenciais, em virtude do ajuizamento de execuções fiscais contra partes ilegítimas para figurarem no pólo passivo da ação.

Outro aspecto tormentoso no lançamento de ofício diz respeito à

intimação do ato administrativo. A prática usual da administração fazendária é publicar no diário oficial edital ou resolução intimando todos os contribuintes de que o crédito tributário encontra-se formalizado e se torna exigível a partir da data de sua publicação, inclusive com o início da contagem do prazo para a interposição da impugnação administrativa, caso o sujeito passivo não concorde com algum aspecto do ato de lançamento²⁴⁰. Tem-se questionado que a intimação geral, nos moldes em que realizada, viola o direito do cidadão quanto à notificação pessoal do crédito tributário, prejudicando o exercício de seu direito à ampla defesa e quebrando a regra da segurança jurídica e da legalidade. Defendem a necessidade de intimação individualizada para cada sujeito passivo da obrigação. A professora Misabel Abreu Machado Derzi, comentando o artigo 145 do Código Tributário Nacional, sustenta que “o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, em princípio é definitivo. Notificação regular significa notificação pessoal e por meio de notificação escrita, apenas aceitando-se a notificação pessoal por editais no Diário Oficial, se incerto o domicílio do sujeito passivo.”²⁴¹ Neste sentido o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Taxa de Fiscalização de Anúncio. Crédito Tributário. Lançamento. Notificação. Forma. A constituição do crédito tributário aperfeiçoa-se com o lançamento, que deve se operar mediante a regular notificação do devedor, de forma pessoal, vedada sê-lo via edital.²⁴²

²⁴⁰ Colaciona-se decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o envio da guia de pagamento para o sujeito passivo da obrigação tributária constitui forma válida de notificação do lançamento. Ocorre, contudo, que a remessa destas guias ou carnês não são realizados com comprovantes que demonstram, categoricamente, a efetivação da intimação do contribuinte, sendo que as presunções quanto ao recebimento não poderiam prevalecer, pelos aspectos já indicados:

“Tributário. Embargos à Execução. IPTU. Notificação do lançamento. Súmula 83/STJ.

1. A notificação do lançamento do IPTU ao contribuinte configura-se com o envio do carnê de cobrança ao seu endereço, no qual é comunicado o valor devido, por haver presunção de entrega da notificação. Orientação sedimentada por esta Corte. Incidência da Súmula 83/STJ.” (REsp. 810.251/RS, rel. Min. Castro Meira, DJU 08/05/2006).

²⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 384.

²⁴² Apelação Cível n. 202.004-8, rel. Des. Carreira Machado.

EMENTA: A constituição do crédito tributário, mediante lançamento, somente se aperfeiçoa com a identificação do sujeito passivo e sua regular notificação, a teor dos arts. 142 e 145 do Código Tributário Nacional, admitindo-se a notificação por edital apenas quando incerto o domicílio do sujeito passivo.²⁴³

Deve-se ressaltar que a forma de intimação utilizada (publicação no diário oficial) não acarreta qualquer prejuízo para o cidadão, tendo em vista que este é o mecanismo legal para a ciência dos atos legislativos, judiciais e, também, dos executivos. A presunção da ciência individual dos atos publicados nos veículos oficiais é imprescindível para a sociedade de massa, sob pena de inviabilizar o próprio funcionamento do Estado. Corroborando com este posicionamento, o próprio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais possui julgados divergentes:

EMENTA: Tributário. Execução fiscal. Preliminar. Notificação pessoal. Desnecessidade. Modalidade de sujeito de tributo sujeito a lançamento de ofício. Notificação por edital. Legalidade.²⁴⁴

Lançamento tributário – Notificação por edital – Possibilidade – Nulidade da inscrição em dívida ativa – Inocorrência. Mostra-se possível a notificação do lançamento tributário ao contribuinte, via edital, mormente quando tal ato tem expressa previsão legal. Presunção de liquidez e certeza da CDA não ilidida. As Certidões da Dívida Ativa dos autos constituem títulos hábeis a instruírem a presente Execução Fiscal; a inscrição do débito em dívida ativa, reclamada pelo Embargante, constitui ato administrativo de controle da legalidade, nos exatos termos do art. 2º, § 3º, da LEF...²⁴⁵

O ponto discutível do problema diz respeito à ausência de individualização do ato administrativo de lançamento no diário oficial, tendo em vista que não consta o nome do sujeito passivo e o valor do crédito tributário devido. Seria necessário, para garantir a ampla defesa e a certeza de que o cidadão foi intimado pessoalmente, a publicação de seu nome e do valor do crédito tributário devido no

²⁴³ Apelação Cível n. 1.0000.00.344947-7/000, Relator para o acórdão: Des. Almeida Melo, p. 21.10.2003.

²⁴⁴ Apelação Cível n. 1.0024.02.811618-4/001 – Relator: Des. Maciel Pereira.

²⁴⁵ Apelação Cível n. 1.0024.02.861240-6/001 – Relator: Des. Eduardo Andrade.

jornal oficial do ente público, assim como ocorre com decisões administrativas proferidas no âmbito da administração, como é o caso dos Conselhos de Contribuintes. Logo, devem constar nestes instrumentos os dados essenciais para a efetiva ciência do sujeito passivo (índice cadastral, nome do devedor, prazo de vencimento, prazo para interposição da impugnação administrativa e o valor do crédito tributário). Além disso, deve o poder público autuar o procedimento administrativo tributário de intimação coletiva, externando-lhe o número, que também deverá ser publicado no diário oficial, permitindo fácil identificação de sua formalização.²⁴⁶ O exercício individualizado do direito de defesa acarretará a abertura de procedimento administrativo específico para aquele contribuinte, como desdobramento do procedimento geral de intimação, devendo carrear cópia desta intimação para o novo procedimento instaurado. Colaciona-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IPTU. INÍCIO DO PRAZO PARA COBRANÇA A PARTIR DA INEQUÍVOCA NOTIFICAÇÃO REGULAR DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES. 1. Recurso especial oposto contra acórdão segundo o qual, “tratando-se de IPTU, o encaminhamento do carnê de recolhimento ao contribuinte é suficiente para se considerar o sujeito passivo como notificado”. 2. O comando estatuído no art. 145 do CTN assevera que a regra para os efeitos da obrigação tributária é a da regular notificação do contribuinte. 3. Bernardo Ribeiro de Moraes ensina que, “feita a revisão do lançamento tributário o sujeito passivo deve ser notificado do mesmo. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte” (“Compêndio de Direito Tributário”, Ed. Forense, pág. 772). 4. O lançamento deve ser documentado, respeitando a regra de que é necessária a concretização do crédito tributário, para que este seja regularmente constituído. E, um desses requisitos é o da identificação do sujeito passivo, que se entende pela constatação de quem será a pessoa chamada ao pagamento da dívida tributária. Essa pessoa deverá ser notificada da existência do crédito tributário e nesta notificação constará o prazo para pagamento do tributo, notificação essa

²⁴⁶ Ressalte-se, neste aspecto, que a jurisprudência vem se manifestando no sentido de que o procedimento administrativo tributário não é obrigatório nos tributos lançados de ofício, com notificação via edital, como se depreende dos seguintes julgamentos: Apelação Cível n. 000.222.026-7/00, Rel. Des. Campos Oliveira, j. 27.9.2001; Apelação Cível n. 1.0105.01.043444-4/001, Rel. Des. Ernane Fidélis

chamada de “aviso de lançamento”. 5. Para fins de cobrança do crédito de IPTU, conta-se o prazo a partir da inequívoca notificação do contribuinte, quando, então, o lançamento será tido como válido. 6. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que : - “A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos 'acusados em geral' quanto aos 'litigantes', seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada.” (REsp nº 478853/RS, 1ª Turma, Rel. Min. LUIZ FUX) - “Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. (REsps nºs 237009/SP e 245632/SP, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS) - “Consoante ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, 'feita a revisão do lançamento tributário o sujeito passivo deve ser notificado do mesmo. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte'. (cf. 'Compêndio de Direito Tributário', Ed. Forense, p. 772) - Não ocorrendo hipótese de contrariedade ao artigo 149 do Código Tributário Nacional, não merece conhecimento o recurso especial.” (REsp nº 140652/MG, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO) 7. Recurso especial provido, nos termos do voto.²⁴⁷

Esta especificação poderia evitar, por exemplo, os erros no lançamento do crédito tributário em face da desatualização dos cadastros públicos, permitindo seu acertamento através das impugnações eventualmente formuladas pelas partes interessadas. Tratando-se a atualização cadastral de obrigação acessória do sujeito passivo, o lançamento individualizado possibilitaria, posteriormente, a apresentação dos argumentos necessários a impedir a fixação dos honorários contra a fazenda pública, nos autos dos processos judiciais, além de se exigir a penalidade decorrente do não cumprimento do dever positivo. Ressalte-se, ainda, que o lançamento individualizado, requerido em questionamentos judiciais pelos próprios interessados, não implica em violação à intimidade do cidadão, como previsto no próprio artigo 198 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o crédito tributário tem natureza pública e sua divulgação é condição para seu exercício do

²⁴⁷ Resp. 666.743/PR. Rel. Min. José Delgado, DJU 16.11.2004, p. 215.

direito de defesa.

Constata-se que a efetiva instauração do procedimento administrativo tributário, devidamente formalizado, é essencial para a legitimidade do ato de lançamento nos tributos em que a lei tenha estabelecido a modalidade de ofício, inclusive nas hipóteses em que a intimação ocorra por edital (ou meio similar) publicado no diário oficial. Resta às administrações públicas corrigirem a forma de sua realização, para individualizar os lançamentos efetuados e permitir o efetivo conhecimento dos interessados.

4.2 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Nesta modalidade de ato administrativo de lançamento a instauração do procedimento tributário costuma acontecer por iniciativa do sujeito passivo da obrigação, que procura a repartição pública competente para prestar as informações preconizadas na legislação, via de regra pelo preenchimento de formulários específicos. A partir deste ato da parte interessada o fisco realizará sua atuação, mediante a formalização da abertura do procedimento, com a numeração dos documentos apresentados, passando a examinar os elementos necessários à prática do ato de lançamento.

Confirmada a ocorrência do fato jurígeno e identificado o sujeito passivo, a repartição fiscal quantificará o valor do crédito tributário e intimará o devedor a proceder ao recolhimento do tributo no prazo previsto na lei. Esta intimação será pessoal, através da aposição da assinatura da parte interessada ou seu representante, que ficará notificado quanto à formalização do crédito tributário e sua exigibilidade. Caso não haja concordância quanto ao montante, caberá ao sujeito

passivo a interposição da impugnação administrativa, partindo para a etapa contenciosa do procedimento.

Os impostos incidentes sobre a transmissão de bens, por qualquer de suas modalidades, são exemplos típicos de tributos que possuem este tipo de lançamento. A formalização do crédito tributário parte da informação do sujeito passivo com relação às operações realizadas, os bens envolvidos e seus respectivos valores, permitindo à fazenda pública a apuração dos elementos já descritos.

Prática comum, sobretudo nos Municípios, no tocante à exigência do ITBI, é a administração discordar dos valores informados pelo sujeito passivo e arbitrar a base de cálculo do imposto, entregando a guia de recolhimento à parte, sem qualquer justificativa formal. Esta prática tributária não encontra amparo normativo, violando o devido procedimento legal, caracterizando verdadeira arbitrariedade fiscal. Isto porque, o arbitramento da base de cálculo, como previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, depende de comprovado indício de fraude pelo devedor, devidamente motivado nos autos do procedimento administrativo tributário, sob pena de nulidade da formalização do crédito tributário. Não se pode presumir a fraude e transferir o ônus da prova ao sujeito passivo, pois contraria toda a sistemática do ato administrativo de lançamento e, sobretudo, os princípios constitucionais que regem o procedimento tributário. Inadmissível, ainda, que o Poder Judiciário chancelasse os atos administrativos praticados com esta forma de presunção. O procedimento administrativo correto, diante da dúvida suscitada pela fiscalização, seria o pedido de novos documentos e de esclarecimentos aos interessados, que se quedando omissos, justificarão que o ente federado recorra ao Poder Judiciário para requerer as medidas entendidas necessárias à cabal prova da real base de cálculo praticada.

Constatada a fraude da declaração, o poder público formalizará o crédito tributário devido, motivadamente, remetendo cópia de todo o procedimento administrativo ao Ministério Público para a propositura da denúncia penal pela prática de crime contra a ordem tributária.

Nas situações em que o fato gerador acontecer e as informações não forem regularmente prestadas à administração fazendária, caberá a esta adotar os mecanismos legais necessários para coibir estes fatos e garantir a cobrança do crédito tributário que lhe é devido. As normas de conduta tributária instrumental possuem papel fundamental na espécie, pois permitem criar obrigações de fazer para as pessoas físicas ou jurídicas que participem do ato negocial (ex.: obrigação dos cartórios e imobiliárias de declararem todas as transações imobiliárias realizadas), facilitando o controle fazendário. Identificada a omissão, o procedimento administrativo deverá seguir a modalidade de ofício, tendo em vista que a apuração será efetivada na mesma seqüência de atos prevista naqueles casos.

Constata-se, também nesta modalidade, a necessidade do procedimento administrativo tributário para a regular formalização do crédito tributário e, por conseguinte, do título executivo, na hipótese do não recolhimento dos valores devidos. Os direitos e garantias individuais do cidadão somente são respeitados pela sua regular participação na formação do título.

4.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

A última modalidade de ato de lançamento convencionou-se chamar de *homologação*. Consiste na sistemática em que o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, quantifica a prestação devida e a recolhe no prazo legal, cabendo à

administração pública apenas homologar o “procedimento” do devedor, caso este se encontre em conformidade com a previsão normativa. A lógica construída neste caso tem a seguinte linha de raciocínio: o crédito tributário somente se formaliza pelo lançamento, que tem natureza jurídica de ato administrativo, ou seja, realizado pela autoridade pública; tem por efeito principal tornar exigível o objeto da obrigação tributária; sendo assim, o recolhimento realizado pelo interessado, no prazo legal, deve ser considerado pagamento antecipado e a extinção da relação jurídica somente se dará pela sua homologação.

No entanto, a lógica construída parte de premissas equivocadas, chegando a conclusão cientificamente incabível. O pagamento não é meramente antecipado, mas devido na data fixada pela norma jurídica, tendo por efeito a extinção do crédito tributário. Esta extinção não é sob condição suspensiva ou resolutiva, mas efetiva se o recolhimento foi realizado corretamente. Pelo contrário, se não correspondente ao valor devido, não se pode falar na extinção do crédito tributário, pois a partir daí a fiscalização irá formalizar o ato de lançamento e exigir o crédito tributário devido.

Dentro desta perspectiva, poder-se-ia indagar: será o aspecto procedimental imprescindível nas normas jurídicas tributárias em que o ato de lançamento venha a ser realizado na modalidade *por homologação*? Se o sujeito passivo pagou o crédito tributário devido e extinguiu sua obrigação, sem qualquer participação da administração fazendária, em que consistiria o procedimento administrativo? A relação jurídica que se instaura nestas hipóteses possui um aspecto procedimental diverso das demais, pois os atos administrativos praticados podem ou não ser relativos ao lançamento, além de serem realizados após a extinção do crédito tributário, nas situações em que este recolhimento seja integral.

Este vínculo obrigacional perdura após o cumprimento de seu objeto em face da necessidade do procedimento para a confirmação de sua regularidade. Não se trata de mero dever tributário instrumental de fiscalização, típico de norma de conduta autônoma, mas de seqüência lógica e necessária a esta modalidade de ato administrativo de lançamento, em que a atuação estatal ocorre, normalmente, após o pagamento do tributo.

Poder-se-ia objetar que não se justifica a permanência da relação jurídica tributária em virtude da extinção do crédito tributário, pois a ausência de seu objeto, um dos elementos da obrigação, criaria uma inviabilidade lógica para sua subsistência. Tem-se, contudo, que o procedimento tributário administrativo consistente na fiscalização dos aspectos normativos integra o poder-dever jurídico previsto na norma de conduta em referência, persistindo a relação jurídica neste pormenor, mesmo após o desaparecimento do crédito tributário. Situação similar verifica-se com a exoneração tributária denominada de *alíquota 0%*, em que o fato jurígeno consuma-se e se instaura a relação, apesar de seu objeto não representar o recolhimento de qualquer quantia aos cofres públicos, como precisamente salienta o professor Sacha Calmon Navarro Coelho.²⁴⁸

Frise-se que o procedimento administrativo tributário é de suma importância nesta modalidade obrigacional, pois a confirmação da regularidade dos atos praticados pelo sujeito passivo finaliza a consumação do princípio constitucional da segurança jurídica, garantindo ao devedor a certeza de que não persiste qualquer dever jurídico perante o sujeito passivo, na medida em que a relação jurídica extinguiu-se em definitivo. Isto ocorre em razão das regras jurídicas que disciplinam o lançamento por homologação, que permitem ao fisco averiguar a regularidade do

²⁴⁸ COELHO, Sacha Calmo Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

ato do sujeito passivo, pelo prazo de até cinco anos, contados do fato impositivo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Enquanto não homologado o ato do devedor, expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo decadencial, perdura a dúvida do sujeito passivo quanto à possível existência de contingência fiscal.

Deve-se abrir breve parêntese nesta parte para esclarecer a regra de contagem do prazo decadencial nesta modalidade de lançamento. Apesar do citado dispositivo da norma geral estabelecer expressamente que o prazo é de cinco anos a contar do fato gerador, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, órgão judiciário responsável pela interpretação da legislação federal, mais uma vez inventou regra inexistente no direito positivo tributário. Isto porque, admitiu que a contagem na forma descrita acima somente se aplica nas hipóteses em que o sujeito passivo realizou algum recolhimento, mesmo que não corresponda à integralidade do valor devido. Todavia, se o devedor, mesmo praticando o fato jurígeno, não pagou qualquer quantia aos cofres públicos, não haveria o que homologar (!), pois não houve ato a ser examinado pelo fisco. A contagem do prazo decadencial deve, então, iniciar-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, inciso I, do CTN. Transcrevem-se as seguintes decisões da Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e

"opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" – , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento.²⁴⁹

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADOS E NÃO PAGOS PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO.

1. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação constituem regra tributária na legislação brasileira. Sua forma de apuração, em linhas gerais, se dá a partir da iniciativa do contribuinte que, observando o prazo e forma de recolhimento legalmente previstos, calcula o montante por ele devido e efetua o pagamento, independentemente de ato prévio da autoridade administrativa, a quem a lei outorga o poder-dever de fiscalizar a atuação do sujeito passivo, concedendo-lhe, para tanto, o prazo de cinco anos para aferição da exatidão do pagamento.

2. Conseqüentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária.

3. Declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa, pela autoridade fazendária, da expedição de CND antes da apuração prévia do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não pago pelo contribuinte, pode ser objeto de apuração mediante lançamento.

4. Diversa é a hipótese como a dos autos em que apresentada declaração ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito e não efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição de Certidão Negativa de Débito.

5. Isto porque a GFIP é instrumento de declaração e confissão de dívida tributária, com obrigação acessória para o contribuinte de apresentá-lo mensalmente, declarando o valor a ser recolhido, informação esta que vai ser objeto de batimento entre o valor declarado e o recolhido. Feito o batimento, a correspondência configurará indício de regularidade, sem prejuízo de apuração de crédito devido a menor ou a maior em eventual fiscalização; a verificação de não pagamento ou de pagamento a menor importará em normal inscrição do crédito em Dívida Ativa, como antecedente necessário à cobrança judicial, sem a necessidade de formalização de processo físico de lançamento pelo Fisco Previdenciário.

²⁴⁹ Ag.Reg.Emb.Diverg.Resp. 216.758/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU 10.04.2006.

6. A admissão do Recurso Especial pela alínea "c" exige a comprovação do dissídio na forma prevista pelo RISTJ, com a demonstração das circunstâncias que assemelham os casos confrontados, não bastando, para tanto, a simples transcrição das ementas dos paradigmas.

7. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.²⁵⁰

Ora, quando o sujeito passivo recolhe quantia inferior à devida, também não há o que homologar, pois o agente público não pode anuir ao que não se encontra em conformidade com a lei. O fato de não pagar absolutamente nada ou valor mínimo não altera o dever de fiscalização, restando ao sujeito ativo formalizar o crédito tributário pelo ato de lançamento em qualquer hipótese. Logo, não se justifica distinguir o início da contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150 do Estatuto Tributário, devendo em qualquer hipótese ser observado os cinco anos contados do fato gerador. A contagem do artigo 173 é própria dos tributos que tenham lançamento de ofício ou por declaração, em que o poder público poderá formalizar o crédito tributário a qualquer momento do exercício fiscal, de acordo com as regras normativas. Corrobora este entendimento a posição da professora Misabel de Abreu Machado Derzi:

Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso *in albis* do prazo previsto para homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada. O caráter tácito do ato administrativo não decorre assim de uma ilação interpretativa lógica (...), mas de disposição expressa de lei. Portanto, não deve causar pasmo a disposição do CTN, que adota lançamento homologatório tácito do pagamento efetuado pelo sujeito passivo (...). O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela

²⁵⁰ Resp. 666.198/PR, rel. Min. Luiz Fux, DJU 28.03.2005, p. 218.

estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício.²⁵¹

O questionamento quanto ao aspecto procedimental da norma jurídica tributária nas obrigações que possuam esta modalidade de lançamento permaneceria nas hipóteses em que a homologação fosse tácita, isto é, a extinção definitiva da relação jurídica ocorreria pelo decurso do prazo de cinco anos, com a omissão do sujeito ativo de exercer sua obrigatória atividade de fiscalização. Não haveria procedimento tributário administrativo, sendo que o crédito tributário e, posteriormente, a relação jurídica, desapareceriam sem qualquer formalização dos atos administrativos.

A resposta à indagação está presente na finalidade do aspecto procedimental, integrante da norma jurídica tributária para assegurar ao sujeito passivo obrigacional que o desenvolvimento da relação jurídica, que poderá resultar na exigência compulsória de diferentes prestações, dar-se-á com o respeito ao princípio constitucional do devido procedimento legal. Haverá uma seqüência obrigatória de atos administrativos, eventualmente conjugados com atos do destinatário da norma, que lhe permitirá acompanhar cada passo do Estado no desenrolar desta obrigação. Sua inserção está vinculada à dinâmica da relação jurídica, sempre disciplinada pelo direito positivo. Logo, se a finalidade caracteriza direito e garantia fundamental do cidadão, dispensa-se sua exigência na hipótese em que sua ausência não prejudicará o sujeito passivo, pelo contrário, trará benefício consistente na exteriorização da segurança jurídica. Neste sentido, apesar de não abordar diretamente a questão ou sequer a norma tributária, pertinente a lição dos professores Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

²⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários ao código tributário nacional Carlos Valder do Nascimento (Coord.). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 404.

Antes de tudo, é preciso deixar bem claro que este princípio melhor seria identificado pela designação “informalidade em favor do administrado”, pois é este o titular da garantia da forma, sendo que somente em seu benefício pode haver alguma informalidade. Ou, dizendo de outro modo: a garantia da forma não pode ser argüida contra o único particular interessado quando não houver dano ao interesse público.²⁵²

A forma inerente ao conjunto pré-ordenado de atos das partes da relação jurídica, desenvolvida no procedimento tributário administrativo, existe como mecanismo de resguardar os interesses do sujeito passivo. Sendo assim, o informalismo ou ausência da forma somente se admite em benefício do mesmo, atribuindo-lhe segurança jurídica. Esta regra peculiar dos procedimentos administrativos em geral norteia o caso específico do procedimento tributário, no lançamento por homologação. Nas demais hipóteses o aspecto procedimental, sempre presente na norma jurídica tributária, não poderá jamais ser dispensado, por constituir elemento fundamental no desenvolvimento da obrigação tributária, assegurando a efetiva participação do devedor na formação do título executivo.

Dúvida que tem persistido na modalidade de lançamento por homologação e permitido uma prática desvirtuada da concepção teórica diz respeito à homologação expressa. Quando esta se consuma? As diversas esferas da administração fazendária têm adotado uma interpretação equivocada e que, obviamente, lhe é favorável. Entendem que só existe a *homologação expressa* quando o auditor tributário escreve literalmente a expressão em comento no termo de encerramento da ação fiscal, ou seja, nunca; ou raramente, para dar o benefício da dúvida ao fisco, pois jamais presenciei documento com esta característica. A questão, então, é imediata: e se houver o encerramento da atividade de fiscalização

²⁵² FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 79.

sem qualquer formalização do crédito tributário pela via do ato de lançamento? A resposta, diante dos princípios e demais regras que regem a administração pública, não pode ser outra: o encerramento da ação fiscal é a homologação expressa dos atos do sujeito passivo. Explico. Caso existisse qualquer divergência nos atos do devedor o sujeito ativo da obrigação tributária não teria outra alternativa que não a lavratura do auto de infração (lançamento tributário), consignando o crédito tributário devido, de acordo com o previsto no artigo 142 do CTN. Por isso a obrigatoriedade do detalhamento completo do TIAF, já que neste documento registra-se o tributo fiscalizado e o respectivo período. Não se pode admitir posição divergente, sob pena de causar a insegurança absoluta do cidadão.

Utiliza-se uma argumentação metajurídica para se tentar justificar a possibilidade de não se considerar homologado o ato do sujeito passivo no encerramento da ação fiscal, permitindo que outros auditores possam rever os mesmos tributos no idêntico período já fiscalizado por seu antecessor. Afirmam que esta interpretação evitaria o conluio entre o funcionário público e o devedor, no sentido de homologar atos errôneos, em detrimento do Estado. Novamente há a presunção de que o cidadão é corrupto, até que ele prove o contrário! A fraude tributária, através do conluio das partes, é coibida pelo direito positivo, que assegura ao sujeito ativo a possibilidade da exigência do crédito tributário extinto indevidamente nestas situações, sem qualquer prejuízo ao interesse público. Tem-se, ainda, a responsabilidade tributária dos envolvidos nesta prática, além das demais penalidades previstas para as partes.

Por fim, tem-se que comentar uma das mais recentes pérolas do Superior Tribunal de Justiça na interpretação da contagem do prazo decadencial nos atos de lançamento por homologação. A jurisprudência firmada tem entendido que o

lançamento consuma-se pelas obrigações acessórias consistentes em declaração de tributo devido, firmadas periodicamente pelo sujeito passivo. Apresentada a declaração (DCTF, Dacon, etc.) e sendo esta processada pela administração fazendária, considera-se lançado o crédito tributário com os atos administrativos seqüenciais do procedimento administrativo, cessando a contagem do prazo decadencial e iniciando o prescricional. Colaciona-se as seguintes decisões:

EMENTA: Tributário. ICMS. Débito declarado em GIA e não pago. Desnecessidade de procedimento administrativo. Lançamento por homologação. Certidão da dívida ativa. Ausência de nulidade. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Cabimento de verba honorária nos Embargos à Execução. Acórdão harmônico com a jurisprudência deste sodalício. Aplicação da Súmula 83. Recurso Especial a que se nega provimento.

1. No caso do ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, que ocorre na forma do artigo 150, do citado Diploma legal, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

2. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenter, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz. No caso dos autos, a recorrente não demonstrou ter efetivado pagamento restringindo-se, apenas, a declaração, através de GIA, do débito existente. Assim, impõe-se a aplicação da multa.

3. São devidos honorários advocatícios nos Embargos à Execução, que é ação distinta da Executiva fiscal.²⁵³

A única lógica que poderia justificar este posicionamento seria considerar o processamento eletrônico das obrigações acessórias como sendo o ato de lançamento, com a autoridade responsável pelo setor como a competente pela sua formalização (já que a máquina, por enquanto, ainda não é pessoa de direito). A premissa, no entanto, é falsa! Primeiro porque não se trata de verdadeiro ato de lançamento, tal qual conceituado pelo Código Tributário Nacional, em que o auditor

²⁵³ STJ, Resp. 254.296/RS, 1ª T., j. 17/08/2000, Rel. Min. José Delgado.

fiscal irá apurar os aspectos da norma jurídica tributária. Em segundo lugar, haveria uma incongruência prejudicial à própria fazenda, pois a realização do ato de lançamento implica no posicionamento, este lógico, de que o sujeito passivo não deve valor diverso daquele consignado do ato, tendo em vista o encerramento da parte inicial do procedimento tributário com a homologação expressa de seus atos.

Imaginem, contudo, se o montante declarado na obrigação instrumental não corresponde ao valor do crédito tributário, sendo que a diferença não decorre de omissão do sujeito passivo, mas sim de divergência de interpretação, afastando o dolo no sentido de lesar o poder público e, por conseguinte, hipótese de crime contra a ordem tributária. Nestas circunstâncias, tendo o ato do devedor sido homologado pela realização do lançamento tributário, não poderá a fazenda pública retificá-lo e exigir a diferença do mesmo. Seguramente a responsabilidade do prejuízo causado ao interesse coletivo deverá ser indenizado pelo servidor responsável pela prática do ato de lançamento, como determina a legislação e a teoria geral do direito (quem causa prejuízo a outrem deverá repará-lo). Com efeito, do sujeito passivo é que não poderão exigir!

Todavia a *lógica* do raciocínio vai apenas até onde interessa ao poder, ficando omissos e desacreditados os entes públicos ao darem tratamento diverso daquele previsto na norma geral de direito tributário. Interpreta-se a lei em prol do Estado, já que não possui (porque não quer) estrutura administrativa adequada para desempenhar a relevante função de fiscalização. Seria a aplicação do princípio da praticidade fiscal em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Cogitar-se-ia na possibilidade de reconhecer a realização de lançamento parcial, efetuado com base na declaração do sujeito passivo, com a posterior complementação dos valores devidos e declarados a menor, mediante a prática de

novo ato de lançamento complementar, realizado pela autoridade administrativa. Apesar da razoabilidade que a interpretação parece demonstrar, evidente a contrariedade ao conceito deste ato administrativo, preconizado pela norma geral de direito tributário. Justamente pelo fato de que este ato é aquele que visa apurar todos os aspectos da norma jurídica tributária, não se admite qualquer resquício de pendências do sujeito passivo, garantido-lhe a segurança jurídica no encerramento de sua lavratura. Em razão disto afirma-se categoricamente que a declaração deveria servir única e exclusivamente como elemento de direcionamento da fiscalização, assegurando a eficiência da administração pública.

Estas são as principais considerações sobre o ato de lançamento em face do procedimento tributário, sobretudo na sua modalidade intitulada *por homologação*, que se aplica na maior parte dos tributos, pelo menos nos mais relevantes economicamente, tendo em vista que o ônus da apuração é praticamente transferido para o sujeito passivo, que realiza o recolhimento do crédito tributário independentemente da ação estatal, possibilitando o ingresso imediato da receita e um menor dispêndio com a máquina administrativa.

5 REVISÃO DO ATO DE LANÇAMENTO

Estamos com a primeira hipótese, no sentido de que o lançamento tributário somente pode surtir eficácia declaratória já que não pode existir o ato impositivo sem seu suporte fático, colhido no mundo dos fenômenos. Embora se possa argumentar que há um necessário hiato entre a realidade e a formalização e que, inclusive, pode vir a tornar-se definitivo um lançamento sem o respectivo evento, pensamos que o instituto do lançamento foi concebido com a finalidade de tão-somente registrar a realidade de modo a declarar-lhe a existência e seus efeitos jurídicos, sempre com atenção ao princípio da verdade material. Defeitos de formalização, como lançamentos sem suporte fático, desafiam a integridade do sistema e devem ser corrigidos através dos mecanismos revisores, administrativos e judiciais de modo a que recuperem sua pertinência

fática, o que significa, em última análise, reconduzi-la à estrita legalidade.²⁵⁴

Nas situações em que o sujeito passivo não promove o recolhimento do crédito tributário ou não cumpre a obrigação instrumental, o procedimento administrativo perdurará, ingressando em nova fase, de acordo com as regras que compõem o aspecto procedimental da norma tributária. Isto porque a relação jurídica não se exauriu com o pagamento da prestação pecuniária ou a observância do dever de fazer, com as fiscalizações inerentes a cada norma jurídica de conduta, tornando-se necessária a continuidade da seqüência ordenada de atos para se chegar ao fim da obrigação de natureza tributária.

Neste ponto do procedimento administrativo tributário existem duas possibilidades certas na sua tramitação. Formalizado o crédito tributário e não satisfeita a obrigação pelo sujeito passivo, caso este não venha a questionar sua exigência perante a própria administração pública, pedindo a revisão do ato administrativo de lançamento, ou não lhe sendo permitido o exercício de seu direito de defesa, o crédito tributário será inscrito em dívida ativa para a posterior emissão do título executivo, matéria a ser examinada no próximo capítulo deste estudo. Caso contrário, interpondo sua impugnação administrativa, instaura-se a fase contenciosa do procedimento, cujas regras se passam a examinar.

5.1 LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO

Antes de se adentrar à etapa do contencioso administrativo do procedimento tributário, importante esclarecer a assertiva aposta no parágrafo

²⁵⁴ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 202.

anterior, no sentido de que o crédito tributário será inscrito em dívida ativa pela impossibilidade do sujeito passivo de interpor sua defesa administrativa. Soa estranho, contrário a tudo que se disse até agora, mas o crédito tributário não contencioso é mais uma realidade pública outorgada pelos poderes estatais em detrimento do cidadão.

Originam-se da situação comentada no ato de lançamento por homologação, em que os Poderes Executivo e Judiciário, sempre afinados, entenderam que a mera declaração do sujeito passivo seria suficiente para o lançamento do montante devido ao fisco. Agora só falta completar o raciocínio: se o valor foi declarado pelo próprio devedor, porque lhe garantir o exercício da ampla defesa, seria ilógico!

Mais uma vez a lógica sendo deturpada em prejuízo do cidadão-contribuinte! Não se pode admitir a situação justamente pelo fato de que é dever da administração fazendária constatar se o valor declarado corresponde ao efetivamente devido, preservando o interesse público pelo correto exercício de sua função administrativa. Isto que preconiza o ato administrativo de lançamento! Os efeitos nocivos já foram apresentados anteriormente.

Ademais, a obrigação tributária tem sua origem pela ocorrência do fato gerador e este deve necessariamente decorrer da subsunção do fato concreto à hipótese de incidência tributária. Logo, impossível no plano racional que a declaração do sujeito passivo possa ser considerada fato gerador de tributo, se não houve qualquer conferência de sua compatibilidade com a norma jurídica vigente. A diferença basilar entre as obrigações tributárias e as contratuais é o fato de que nestas a vontade das partes assume caráter fundamental, enquanto naquelas, a manifestação de vontade daquele a quem a lei vincula a obrigação é totalmente

irrelevante (compulsoriedade).

É que, consoante o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição da República, e também de acordo com a definição de tributo constante do art. 3º, do CTN, a obrigação tributária só pode nascer através da lei. Veja-se, a respeito, a lição de Pugliese, citado e referendado pelo professor Ruy Barbosa Nogueira, que assim classifica a obrigação tributária:

... a obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível, quer por parte da administração, como por parte do contribuinte, não compromissível, nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existir norma de lei que determine o seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto, se se pode admitir em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada por um erro de direito, não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração voluntária ou involuntária de um indivíduo.²⁵⁵

No mesmo sentido, o professor Fernando Osório de Almeida Júnior em artigo específico sobre o tema abordado:

O 'ato jurídico perfeito' no direito tributário é a ocorrência do fato gerador descrito em lei – e não o ato de confissão de dívida – necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, o qual detonará todos os efeitos jurídicos previstos em lei, pelo que, incorrendo o contribuinte em forma confessada, seja por erro de fato do próprio contribuinte, ou ainda em erro de direito na má-aplicação da legislação tributária, haverá sempre a possibilidade de rediscussão em torno da obrigação.²⁵⁶

Por este motivo é que se sustentou que, destinando-se o lançamento a apurar a existência de crédito tributário, de forma vinculada, jamais poderia a fazenda pública lançar, inscrever em dívida ativa e exigir em juízo suposto crédito

²⁵⁵ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 54.

²⁵⁶ ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. A confissão de dívida fiscal – meio hábil ao surgimento da obrigação tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 32, março de 1998.

tributário, sem antes investigar se os valores devidos à administração correspondem exatamente aos que foram consignados nas obrigações acessórias que permitiram a prática do ato de lançamento tributário. Dessa forma, nulo o procedimento administrativo resultante na exigência do crédito.

Não se pode olvidar, finalmente, que a declaração prestada pode se encontrar viciada por erro do profissional responsável pelo seu preenchimento, situação natural num ordenamento repleto das mais diversas e complexas obrigações de natureza tributária. Sendo assim, salutar a interposição da impugnação administrativa no momento da sua notificação, discutindo o valor devido, sendo obrigação da administração pública processá-la e rever o lançamento se constatado o equívoco. Normalmente, o fisco argumenta que se apresentar requerimento demonstrando o erro cometido, que a revisão será efetuada de ofício. Ora, o pedido de reconsideração é espécie do gênero recurso administrativo, sabendo-se que sua interposição equivale ao primeiro para todos os fins, inclusive de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do artigo 151, inciso III, do CTN. A restrição à defesa administrativa cria obstáculo inconstitucional ao exercício das garantias fundamentais pelo sujeito passivo, sempre no intuito de se criar dificuldades para o cidadão recorrer na esfera administrativa (no caso, reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito e assegurar a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa).

Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.²⁵⁷

²⁵⁷ Superior Tribunal de Justiça, Resp. 389.098/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 16.12.2002, p. 252.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo.²⁵⁸

O que é pior! Depois do reconhecimento da legalidade do crédito tributário não contencioso pelo Poder Judiciário, a administração fazendária nem mesmo realiza a intimação do sujeito passivo quanto à exigência e sua respectiva inscrição em dívida ativa, já que possui ciência de sua existência! Sem comentários.

5.2 ALTERAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Matéria relativamente polêmica, que interfere na revisão do ato administrativo de lançamento e, por conseguinte, no direcionamento do procedimento tributário, refere-se à mudança de interpretação da legislação tributária pela administração fazendária, bem como as divergências existentes internamente no órgão de fiscalização. No plano normativo, há regra categórica no artigo 146 do CTN, prevendo que esta hipótese implicará na exigência da nova interpretação somente para os fatos jurígenos ocorridos a partir da data de sua adoção, mediante a publicação do entendimento fazendário no veículo oficial de divulgação de seus atos.

A pergunta que se coloca é até que ponto a interpretação antiga, ou mesmo a nova, teriam validade no plano do ordenamento jurídico? Houve efetiva mudança de interpretação ou revisão da ilegalidade do ato administrativo anterior?

²⁵⁸ Superior Tribunal de Justiça, Resp. 297.885/SC, rel. Min. Garcia Vieira, DJU 11.06.2001, p. 137.

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado,²⁵⁹ existiu erro de direito na interpretação revogada? Estas respostas interferem diretamente com relação à exigência do crédito tributário e aos efeitos da revisão.

A administração pública somente pode fazer o que a lei estabelece, no plano do princípio constitucional da legalidade, sendo que na relação jurídica tributária os atos administrativos são plenamente vinculados, sequer podendo ser cogitada alternativa possível ao servidor público. Dessa forma, inviável logicamente admitir a existência válida de duas interpretações quanto à mesma norma jurídica tributária. Qual seria a correta? A remanescente seria ilegal ou inconstitucional? Certamente no confronto das interpretações, o Poder Judiciário teria que se decidir pela validade de apenas uma delas. Se dois auditores aplicam diversamente a mesma norma tributária, defendendo a validade da interpretação formulada, certamente o sujeito passivo que sofreu maior ônus, ciente deste fato, poderá questionar qual a única modalidade válida. Igualmente na hipótese de mudança da interpretação pela direção do órgão de fiscalização, pelos atos administrativos *interna corporis*, o devedor que se sentir prejudicado com a alteração também poderá questioná-la em juízo.

A interpretação coerente estaria na preservação da segurança jurídica do cidadão, sem que isto prejudique a validade do ato e a isonomia dos diversos devedores que se encontram na mesma situação jurídica. Como fazer? Admitindo, a título de exemplo, que a nova forma de aplicação da regra jurídica pela administração fazendária fosse a correta, sendo a mais onerosa, deveria preservar os atos jurídicos perfeitos e acabados já praticados e somente exigir o tributo devido dos fatos geradores posteriores à mudança interpretativa, após sua ampla

²⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

divulgação pela edição de ato normativo específico, publicado no veículo oficial de divulgação. Mesmo que a primeira interpretação implique no reconhecimento de que o ato administrativo anterior seria irregular no plano normativo de validade, o sujeito ativo deverá respeitar os efeitos realizados, em prol da segurança jurídica e do ato jurídico perfeito, determinando a nova exigência apenas a partir do novo entendimento, preservando o princípio da isonomia. O erro de direito não gera o poder de exigir a diferença omitida retroativamente, sobretudo pela origem da causa, vinculada à interpretação do próprio credor. Nesta situação o interesse público não está na suposta lesão financeira do Estado, mas na garantia de que o cidadão não será prejudicado pela conduta da própria administração, já que ele é o ator principal deste cenário.

5.3 FORMAS DE REVISÃO DO ATO DE LANÇAMENTO

Após a formalização do ato de lançamento, com a intimação do sujeito passivo, poderá se realizar sua revisão para se promover as alterações necessárias ao enquadramento normativo, no intuito de garantir sua regularidade. O artigo 145 do CTN estabelece as previsões que motivarão a revisão, destacando: a) de ofício pela administração pública; b) por provocação do interessado, através da interposição da impugnação administrativa ou pelo simples exercício do direito de petição.

Constitui atributo do ato administrativo, aplicável ao lançamento, que é uma de suas formas, sua revisibilidade pela própria administração pública. Verificando que o ato praticado pelo servidor não se subsume aos critérios legais, restando eivado do vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade, cabe ao órgão ou

entidade competente sua modificação para atender aos ditames normativos, ou sua revogação, quando não se justificar a adoção de qualquer medida pelo Estado. Na hipótese de alteração do ato de lançamento, mediante a realização de novo ato administrativo ou pela complementação daquele inicialmente elaborado, deve-se intimar o sujeito passivo restaurando seu prazo para a apresentação da defesa administrativa. A ausência da intimação gera nulidade do procedimento tributário administrativo a partir desta etapa.

Esta revisão de ofício pela fazenda pública demonstra a obrigatoriedade de que os atos administrativos, independentemente de sua natureza, devam ser praticados com observância do princípio da imparcialidade, já que é papel do Estado a realização de atos que se encontrem em conformidade com as normas jurídicas. Não importa, outrossim, o momento em que o procedimento tributário esteja na sua tramitação, pois o dever de adequação à lei é imperativo da administração. Mesmo com o término do procedimento, com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e até já executado judicialmente, não só poderá, mas deverá o fisco proceder à retificação, restabelecendo todas as etapas desde o ato administrativo de lançamento, em virtude de sua nulidade.

A outra forma que engloba diversos tipos de revisão do ato administrativo de lançamento tem por característica que sua iniciativa é proveniente da atuação do sujeito passivo, sempre através do amplo exercício do seu direito de defesa. Usualmente, o pedido de revisão é formulado pela interposição da impugnação administrativa ao ato de lançamento, instaurando o procedimento tributário na sua fase contenciosa. A alteração ou revogação pode ocorrer tanto na primeira como na segunda instância administrativa, de acordo com o sistema de revisibilidade adotado pelo direito positivo de cada ente federado. O procedimento comum é a revisão

definitiva pelo segundo grau do contencioso administrativo, pois é natural a previsão de que qualquer modificação no ato de lançamento acarretará a necessidade de seu exame pelo mencionado órgão.

A segunda maneira de revisão do ato de lançamento, a partir da iniciativa do sujeito passivo, verifica-se pelo mero exercício do direito de petição, quando esgotado o prazo para a fase contenciosa administrativa do procedimento ou por não ser permitida esta etapa, nos moldes das regras jurídicas vigentes. Instado a se manifestar, quando provocado pela apresentação de requerimento administrativo, não pode a fazenda pública se furtar ao seu dever legal, prestando o devido retorno ao sujeito passivo, formalizando o ato administrativo com todos os seus atributos, inclusive a fundamentação. Discordando da orientação, poderá o devedor até mesmo interpor reclamação administrativa, que consiste no pedido de revisão da decisão de servidor para seu superior hierárquico, sem que exista a correspondente previsão legal para sua prática (recurso hierárquico ou impróprio).

Extremamente comum a recusa pela administração pública do protocolo de requerimentos ou de reclamações administrativas, que não tenham uma finalidade específica com o procedimento disciplinado na norma jurídica. Equivocada a prática administrativa estatal, pois o direito de petição é consagrado constitucionalmente, junto com o direito à ampla defesa, como garantia fundamental do cidadão, sendo certo que as regras jurídicas existentes para os procedimentos tributários regulares aplicam-se inteiramente ao caso em exame. Esta conduta constitui grave lesão ao direito da parte, devendo ser considerada nula pelos poderes competentes da República. Caso isto venha a ocorrer, o cidadão deve se cercar das provas possíveis (testemunhas e boletim policial) para ingressar com a devida medida judicial.

Deve-se frisar que o direito de petição, como modalidade de reclamação administrativa, suspende a exigibilidade do crédito tributário até o pronunciamento definitivo da administração pública. Não se está a fazer uma interpretação extensiva do artigo 151, inciso III, já que o mesmo é literal ao mencionar a reclamação administrativa ao lado do recurso, demonstrando a propriedade de sua aplicação. Ademais, a referida regra jurídica tem por finalidade assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de se defender perante a fazenda pública sem sofrer as conseqüências relativas à mora.

Não se pode admitir, contudo, que o sujeito passivo utilize-se deste mecanismo para a procrastinação da exigibilidade do crédito tributário, apresentando pedido com base em fundamentos e documentos já apreciados pela administração pública. Estas situações devem gerar a aplicação de penalidade pecuniária, nos moldes da existente nos processos judiciais, objetivando inibir o exercício do direito de petição desvirtuado do princípio da boa-fé.

Conclui-se, portanto, que a forma usual de revisão do ato administrativo de lançamento, no curso do procedimento tributário, é a apresentação da defesa administrativa, movimentando a máquina administrativa estatal para preservar a regularidade da formação do título executivo, caso se entenda existente o crédito tributário.

6 PROCEDIMENTO DO ATO DE LANÇAMENTO E A REGRA GERAL ANTIELISIVA

A Lei Complementar n. 104/2001, ao modificar o artigo 116 do Código Tributário Nacional, acrescentando-lhe seu parágrafo único, pretendeu, pelo menos de acordo com a exposição de motivos apresentada, instituir a chamada norma geral antielisiva no direito brasileiro, seguindo a tradição dos países europeus, com suas diversas variações.

O referido dispositivo legal autorizou a administração fazendária a desconsiderar os negócios jurídicos praticados com dissimulação, para fins tributários, determinando a observância das regras tributárias aplicáveis às modalidades usuais utilizadas pelo ordenamento jurídico, mesmo que não configurassem atos ilícitos.

Antes de adentrar no aspecto procedimental da regra geral antielisiva, necessário firmar o posicionamento de que a redação conferida pelo legislador complementar não logrou alcançar o intuito pretendido, uma vez que a dissimulação já está vedada no ordenamento jurídico pátrio, caracterizando-se como ato ilícito. Logo, os negócios jurídicos praticados com dissimulação não podem prevalecer quando confrontados com o direito positivo. Nesse sentido, não houve qualquer inovação na ordem jurídica, pela ausência de redação adequada do texto legal, considerando a pretensão do legislador.

Registre-se, ainda, aderindo à corrente doutrinária defendida pelos professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Alberto Xavier, que a regra geral antielisiva é incompatível com o direito brasileiro, cujo texto constitucional está centrado no princípio da segurança jurídica e da legalidade. Se o ato ou negócio

jurídico praticado pelo cidadão é lícito, não afronta o ordenamento, jamais seus efeitos poderão ser desconsiderados pelo administrado público, mesmo que para fins tributários. Acrescente-se, ademais, que não há qualquer choque ou conflito com o princípio da igualdade, como indevidamente sustentado por Marco Aurélio Greco, pois a formatação utilizada para o exercício da atividade econômica é livre e, se praticada da mesma maneira pelos empresários, haverá idêntica incidência tributária sobre a atividade desenvolvida. No entanto, se a estrutura jurídica adotada é diversa, ainda que exercendo a mesma atividade empresarial, não se pode falar em pessoas que se encontram em situação idêntica, afastando-se o corolário da isonomia tributária.

Feitas essas ressalvas, cumpre destacar que na hipótese de aplicação da regra geral antielisiva, esta deverá seguir rigorosamente o procedimento tributário administrativo, assegurando ao suposto sujeito passivo da obrigação tributária os direitos e garantias fundamentais que lhe são atribuídos pelo texto constitucional, como destacado anteriormente.

Como a regra de desconsideração é parte do procedimento que poderá implicar a realização do ato de lançamento, a prática administrativa não pode ser presumida ou se admitir a inversão do ônus da prova ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Retornando ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, resta claro que o dever de demonstrar a existência de conduta anti-jurídica, de forma categórica, é da administração fazendária. Logo, a praxe adotada de transferir esta responsabilidade ao cidadão, como manifesta e inconstitucional inversão do ônus, deve macular de nulidade todo o procedimento tributário administrativo. O professor Heleno Taveira Torres descreve com exatidão a prática adotada:

Agindo assim, tentam impor, a título de combater os atos elusivos, uma limitação evidente sobre a autonomia privada, com vigilância sobre negócios atípicos, indiretos ou fiduciários, exclusivamente, porque se utiliza do recurso a uma 'causa' distinta daquela que seria 'previsível' para um dado negócio jurídico que a lei toma como hipótese de incidência tributária (substância e forma); como 'abuso de forma', por não ser uma 'forma' usual, típica ou própria para a 'causa' que se pretende alcançar; ou como 'abuso de direito subjetivo' de auto-organização (por usar de simulação, fraude à lei ou ato anormal de gestão), indo além do quanto lhe estaria permitido pelo ordenamento em matéria tributária. Neste caso, entendem que aqui já não se trataria de legítima economia de tributos; e com base nesta justificativa, os distintos ordenamentos organizam meios técnicos visando a desconsiderar as estruturas adotadas; mediante inversão do ônus da prova para garantir aos contribuintes direito de defesa, ante a possível desconsideração dos atos ou negócios, caso não fique provado que a substância era compatível com a forma, que haveria um fim negocial ou que não se verifica abuso ou fraude à lei.²⁶⁰

O ilustre professor continua ao afirmar que “não terá, o Fisco, qualquer obrigação de provar a ocorrência de ‘abuso de direito’ ou de ‘fraude à lei’, tal como estas categorias se manifestam na ordem do direito privado, como medida para a desconsideração dos respectivos atos, basta-lhe a demonstração da conduta elusiva, capitaneada pelo conceito de ilícito atípico, para ter em seu favor autoridade para obter a desconsideração.” Apesar de afirmar categoricamente que a administração fazendária não teria que provar a ilicitude, em seguida elucida a necessidade de demonstração da conduta anti-jurídica; logo, a demonstração pretendida constitui, na realidade, a prova de que o negócio jurídico realizado não pode prevalecer no âmbito do direito positivo.

A aplicação da regra antielisiva depende da apuração real dos fatos, que pressupõe a necessidade de manifestação prévia do sujeito passivo, antes de qualquer aplicação da desconsideração com a lavratura do ato de lançamento. Exige-se, portanto, para sua validade, a concessão de prazo para a apresentação de

²⁶⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 192-194.

suas considerações, que poderá ser intitulada de defesa prévia, assegurando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, aplicáveis, como visto, ao procedimento tributário administrativo. A necessidade não de uma regra especial foi reconhecida pela Lei Geral Tributária da Espanha, de 1963, embora a atualmente vigente, aprovada em 2003, remeta ao procedimento ordinário, com alguns atos específicos, como se pretende no caso.²⁶¹

7 DEFESA ADMINISTRATIVA

A defesa administrativa desata a fase contenciosa do procedimento tributário pela iniciativa do sujeito passivo, demonstrando o seu inconformismo com a exigência do crédito tributário, sendo exercida pelo direito constitucional de petição (artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal de 1988), assegurado a todo e qualquer cidadão no seu relacionamento com a administração pública. Ligado ao direito de petição do devedor está o princípio constitucional da gratuidade do exercício da ampla defesa, não podendo o sujeito ativo criar barreiras econômico-financeiras em qualquer etapa do procedimento.²⁶²

O ordenamento jurídico normalmente especifica a estrutura que a impugnação do lançamento tributário deve adotar, justamente para permitir melhor sistematização dos fundamentos apresentados e sua apreciação pela autoridade

²⁶¹ “La cuestión de si la aplicación de una cláusula debe hacerse a través de un procedimiento especial o por medio de los ordinarios procedimientos de aplicación del tributo renace con los trabajos preparatorios de la nueva Ley General Tributaria. El Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT de 2001 señala que ‘la conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de esta figura, y por la necesidad de que de su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia’. A lo que se añade: ‘se entiende que el precepto que regule el fraude de ley há de contemplar este expediente especial aunque sólo sea para remitirse a su regulación, si se considera preferible llevarla al correspondiente Título de la LGT que se ocupe de la aplicación de los tributos.” (NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 400).

²⁶² Remete-se os interessados nos aspectos históricos do direito de petição à obra dos professores Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari: *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 93 e ss.

administrativa competente. Não obstante, a ausência da observância da seqüência da defesa interposta não pode impedir seu exame pela administração fazendária, uma vez que não se trata de requisito essencial para o regular trâmite do procedimento, sendo que a relativização deste formalismo é imposto em benefício do sujeito passivo. Ademais, não há exigência de que esta defesa venha a ser exercida por profissional habilitado, já que se permite sua elaboração pela própria parte, que desconhece os meandros técnicos inerentes à formalização de uma petição, limitando-se a apresentar os fatos e documentos que julgar pertinentes para o caso concreto. Ainda que incompreensível os argumentos, a autoridade administrativa deverá permitir sua correção pelo sujeito passivo, sempre em busca da verdade material e da legalidade do ato administrativo. Neste sentido, registre-se os ensinamentos dos professores Adilson Abreu Dallari e Sérgio Ferraz:

Por tudo isso, requerimento inicial que se apresente com falhas estruturais não deve ser liminarmente rejeitado: impõe-se à Administração orientar o administrado, no sentido da correção e recuperação formal do requerimento (i.e., sem interferir em seu desenho material, substantivo, o que infringiria o dever de imparcialidade), indicando concreta e minuciosamente os pontos a serem reformulados (imperativo dos princípios da boa-fé e do devido processo legal). Somente persistindo as patologias ou omissões é que poderá ocorrer o indeferimento liminar (jamais a recusa de recebimento, pura e simples), sempre motivado e passível de recurso. A mesma regra impõe-se para todas as demais fases do processo, nos subseqüentes requerimentos apresentados pelos interessados.²⁶³

Na estrutura da defesa administrativa, o sujeito passivo deverá apresentar, primeiramente, as razões que podem levar ao cancelamento do ato administrativo, sem ingressar nos fundamentos relativos à sua realização, também denominados de argumento de *mérito*. Estas alegações iniciais são intituladas de

²⁶³ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 95.

preliminares e podem abranger: a) possibilidade jurídica do pedido; b) legitimidade das partes; c) o interesse de agir; d) irregularidade na intimação; e) existência de vício no procedimento tributário administrativo; f) competência da autoridade administrativa que praticou o ato impugnado; g) imparcialidade do órgão julgador²⁶⁴; h) capacidade de agir; i) preenchimento dos requisitos formais do ato; j) litispendência e coisa julgada.²⁶⁵ No tocante ao mérito, deverá apresentar as razões pelas quais o ato de lançamento tem que ser cancelado ou revisto, de acordo com as características do tributo e da situação concreta examinada.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgado que se analisa o exercício do direito de defesa, afirmou que “no processo administrativo, a intimação para a defesa visa a três objetivos: fixar o início do prazo; delimitar a matéria a ser impugnada; e, finalmente, determinar o local em que se encontram os autos, para exame.”²⁶⁶

Após a interposição da defesa administrativa e antes de se iniciar a fase de instrução do procedimento, deve-se remeter os autos para o servidor público responsável pela prática do ato de lançamento, objetivando que o mesmo se manifeste com relação aos argumentos apresentados, possibilitando não só a observância do princípio constitucional do contraditório, mas permitindo a revisibilidade do ato administrativo de acordo com as normas jurídicas discutidas. Detectada qualquer irregularidade pelo agente público, este deverá rever o ato praticado, formalizando novo lançamento, com a intimação da parte, reabrindo o prazo de defesa para o sujeito passivo da obrigação tributária.

²⁶⁴ “A ausência de apreciação, de maneira injustificada, da questão preliminar levantada pelo servidor quanto à suspeição e impedimento do presidente da comissão de inquérito caracteriza-se como cerceamento ao direito de defesa do acusado, ensejando a anulação do processo.” (STJ, MS 7.181/DF, DJU 9.4.2001)

²⁶⁵ “Ementa: IRPJ. Normas processuais. Nulidade. É nula a decisão de primeiro grau que não se manifesta sobre questões preliminares suscitadas na impugnação do contribuinte, considerando-se como tal, *in casu*, o pedido de realização de perícia.” (Acórdão CSFR/01.0946).
²⁶⁶ STJ, MS 6.045/DF, DJU 27.9.1999.

A manifestação do fiscal responsável pelo ato administrativo deve ser realizada no prazo previsto na legislação vigente (em lei complementar, segundo a concepção adotada neste trabalho). Todavia, sua ausência não pode permitir a estagnação do procedimento administrativo, que continuar seu trâmite por impulso oficial, sobretudo pela ausência de prejuízo específico ao sujeito ativo. Sua manifestação intempestiva não pode implicar, contudo, na retirada de suas considerações dos autos do procedimento, tendo em vista que se trata de revisão do ato administrativo praticado, o que também não acarretará qualquer prejuízo ao sujeito passivo, sobretudo em face da indisponibilidade do interesse público discutido e à ausência de revelia na sua realização.

8 FASE PROBATÓRIA

2. Direito a oferecer e produzir a prova de desobrigação de que queira valer-se, compreende:
 - a) direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que deva ser produzida pela própria administração (informações, etc.);
 - b) que a produção da prova seja efetuada antes de que se adote alguma decisão sobre o fundo da questão;
 - c) direito de controlar a produção da prova feita pela administração, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade.²⁶⁷

Apresentada a defesa administrativa, com ou sem a manifestação do servidor público responsável pela realização do ato de lançamento, a administração pública deverá promover o impulso oficial do procedimento tributário, como

²⁶⁷ GORDILLO, Agustín. La garantía de defensa como principio de eficacia en el procedimiento administrativo. *Revista de Derecho Público* n. 10, 1969, p. 22.

destacado no tópico relativo aos princípios informadores do procedimento. Constitui poder-dever do Estado agilizar a tramitação desta seqüência de atos no menor espaço de tempo possível, respeitados os direitos e garantias do sujeito passivo. A demora na condução do procedimento causa prejuízos irreparáveis às partes da relação jurídica, causando instabilidade e insegurança, beneficiando somente os devedores que tenham interesse procrastinatório do exercício do direito de defesa. Para tanto, adequado que a norma geral de direito tributário fixe de forma categórica o prazo máximo para que os integrantes do procedimento realizem seus atos, viabilizando a previsibilidade quanto à duração de seu curso.

Neste aspecto, necessária a atribuição de sanções para a não observância dos prazos estipulados, sendo que estas penalidades não poderão afetar o crédito tributário, que é de interesse público, mas os agentes administrativos que não cumpram com seus deveres no tempo estabelecido. A previsão de prazos sem as respectivas sanções, como se verifica no processo civil para os magistrados e membros do Ministério Público, implicam no seu desrespeito, como é público e notório para aqueles que militam na área (*prazo foi feito para advogados*). Não se pode admitir, entretanto, que a administração exija de seu servidor o cumprimento das obrigações legais e não lhe propicie estrutura adequada para a realização de seus deveres. Constatada esta realidade, a penalidade deve ser imputada aos agentes políticos, aqueles que são responsáveis pela gestão pública.

Diante disto, necessário que o servidor competente para o exame do litígio administrativo instaurado, que deverá conduzir o procedimento tributário, promova seu saneamento, nos moldes do procedimento previsto no processo civil brasileiro, decidindo eventuais questões prejudiciais ao seu regular trâmite, observando os princípios da economicidade e da celeridade procedimental. Somente

as defesas preliminares, que invalidam o desenvolvimento regular do procedimento, deverão ser apreciadas obrigatoriamente, sendo que as demais questões suscitadas poderão ser examinadas no momento de se proferir a decisão final da instância administrativa.

Vencida esta fase do procedimento, deverá a autoridade competente determinar o início da fase probatória, assegurando às partes que se manifestem sobre a ratificação das provas requeridas por ocasião da interposição da impugnação administrativa. Diversas legislações que regulamentam o procedimento administrativo trazem a exigência de que o sujeito passivo indique, na peça de defesa, não só as provas que pretende produzir, mas que já as juntem na própria interposição do recurso, nos casos de prova documental, ou enumerem os quesitos da prova pericial, com a indicação do assistente técnico, além das testemunhas, sendo este o meio probatório julgado adequado. Esta previsão pode dificultar o exercício da defesa, mas não a prejudica ou inviabiliza, não devendo ser considerada inconstitucional, exceto se a legislação a considere preclusiva, mesmo que se demonstre a necessidade de sua realização para implementar o princípio da verdade material.²⁶⁸ Exige da parte ou de seu representante maior diligência na preparação da estratégia a ser utilizada em toda a defesa administrativa, sob pena de não se atingir os objetivos almejados no procedimento tributário. Não deve inviabilizar, contudo, eventuais pedidos formulados no curso do procedimento administrativo, quando se mostrem imprescindíveis para a apuração dos aspectos

²⁶⁸ "Art. 16 – (...)

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (...)

§ 6º - Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17 – Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante." (Decreto n. 70.235/72 – Legislação federal).

da norma jurídica tributária.²⁶⁹

Difícilmente as partes do procedimento administrativo de natureza tributária utilizam-se da prova testemunhal, tendo em vista que as matérias discutidas costumam ser eminentemente técnicas ou exclusivamente de direito. Nesta última hipótese o julgamento deverá ser proferido de plano, sem maiores delongas para o encerramento desta fase contenciosa, face à não exigência da produção de provas. O mesmo acontece na hipótese de indeferimento das provas requeridas, pela sua impertinência com os fundamentos do caso concreto examinado, revelando-se de natureza meramente protelatória. Optando pela prática deste ato administrativo, a autoridade competente deverá motivar sua decisão, evitando a nulidade do procedimento, demonstrando categoricamente ser supérflua a produção daquelas provas para o deslinde do litígio, sob pena de violação ao princípio constitucional da ampla defesa, diante de seu cerceamento – caracteriza-se como medida excepcional.

Tratando-se, todavia, de matéria em que a prova testemunhal possa influenciar o resultado final do procedimento, deverá o servidor designar data, hora e local para a realização da audiência, determinando a intimação do sujeito passivo e das testemunhas.²⁷⁰ Os prazos mínimos para a prática destes atos também devem ser estipulados na norma geral de direito tributário, evitando-se que na regulamentação do procedimento os entes federados reduzam substancialmente o

²⁶⁹ “Quer nos parecer que, em face do respeito aos princípios que hoje norteiam também o processo administrativo tributário, não há mais que se aplicar o disposto no Decreto n. 70.235/72 no que diz respeito ao momento processual adequado ao pedido de produção de provas. Não há que se considerar recepcionado pelo texto constitucional o já citado art. 16, em seu § 4º, bem como o art. 17, ambos do Decreto 70.235/72, devendo ser aplicado, em face então da ausência da legislação específica, o disposto no também já transcrito art. 3º da Lei n. 9.874/99, à produção de provas no curso do processo administrativo tributário.” (DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 2005, p. 112.)

²⁷⁰ Deve-se registrar que o contador responsável pela escrituração do sujeito passivo, a princípio, figura no procedimento administrativo como informante, prestando esclarecimentos sobre os atos praticados. Na hipótese de se identificar qualquer indício de fraude com a participação do mesmo (ato doloso, mediante conluio, com o objetivo de lesar o fisco, caracterizando crime contra o ordem tributária), deverá ser considerado responsável tributário, nos termos do artigo 137 do CTN, garantindo-lhe o direito à ampla defesa e todos os demais direitos e garantias fundamentais assegurados ao sujeito passivo da obrigação tributária.

período de sua efetivação. As regras da audiência poderão ser disciplinadas pelas leis instituidoras dos procedimentos administrativos tributários, sendo razoável a observância do procedimento desenvolvido nas normas processuais.

Caso exista a necessidade da prova pericial, recomenda-se que esta seja realizada antes da testemunhal, permitindo, inclusive, a possibilidade de se prestar esclarecimentos em audiência. Não tem sido usual a prática pericial no âmbito do procedimento tributário, embora muitas vezes seu indeferimento não tenha a devida motivação e se deva pela ausência de estrutura do Estado para seu encaminhamento. Não costumam ter órgão técnico para sua prática ou servidores que atuem em função que possibilite sua realização. Constatada esta realidade e prevista na norma jurídica o direito da parte à execução da prova pericial, indubitosa a irregularidade do procedimento, levando a sua nulidade, em face da afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido procedimento legal. Determinada a elaboração da prova pericial, nos prazos especificados na norma geral, as leis procedimentais deverão pormenorizar sua forma de realização, com a efetiva participação dos interessados. Imprescindível, obviamente, a publicidade dos atos.

Com relação à prova documental, entendo que o sujeito passivo poderá juntá-la a qualquer momento do procedimento administrativo, inclusive na instância recursal. Não se trata aqui de processo, ou seja, a decisão final não tem cunho definitivo, mas de revisão do ato de lançamento, em que a administração pública tem o dever de promover a busca da verdade material e assegurar a legalidade do referido ato administrativo. Sendo assim, não haverá qualquer violação ao princípio da igualdade no desenvolvimento do procedimento a admissão de sua juntada, pois a efetiva comprovação dos elementos integrantes da norma jurídica tributária é a

finalidade do Estado, que se beneficiará com o máximo de provas carreadas aos autos pelas partes. A limitação deste direito da parte é que constitui cerceamento de defesa e prejudicará o interesse público, levando à nulidade de todo o procedimento tributário. Transcrevem-se os ensinamentos de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

Em vista do caráter oficioso do processo administrativo, não é obrigatório que o requerimento inicial se faça acompanhado, desde então, da prova documental que o suporte. Mas não só o interessado deverá assim agir (para favorecer um deslinde mais rápido), como também poderá ser a tanto intimado pelo órgão (entidade ou autoridade) processante, mediante determinação fundamentada (e recorrível), que salientará a conveniência, para o próprio processo, de assim se fazer.²⁷¹

Apresentada a prova documental, necessário que a autoridade competente intime o auditor fiscal responsável pela lavratura do ato administrativo de lançamento para que se manifeste em relação aos documentos, assegurando-lhe prazo mínimo de 10 dias, fixado de acordo com o critério de razoabilidade. Neste sentido, o correto posicionamento do Superior Tribunal de Justiça ao afirmar que

em consonância com o princípio da igualdade das partes e do contraditório, sempre que for carreado aos autos documento novo, relevante para a decisão, deve ser concedida à parte contrária, contra ou em face da qual produzida a prova, oportunidade de manifestação a respeito.²⁷²

Diante da liberdade probatória conferida às partes no procedimento tributário, possível que ambas se aproveitem das provas produzidas em outro procedimento administrativo ou até mesmo judicial, desde que sejam idênticas as partes e o objeto. Nestas circunstâncias a transcrição deve ocorrer pela juntada de

²⁷¹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003,

p. 96.

²⁷² Resp n. 256.164-DF, DJU 15.4.2002, p. 268.

certidão de inteiro teor, em que conste não só a prova elaborada, mas todo o contexto que norteou sua formulação, permitindo seu adequado exame pela administração pública. Caso a prova tenha sido produzida por outro ente da federação, não existindo convênio para a prática do ato, os elementos levantados deverão apenas servir de suporte para a fiscalização a ser empreendida, pois divergentes as partes e inexistente a competência para a prática do ato administrativo probatório. O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda assim se pronunciou sobre a matéria:

Ementa: IRPJ. Prova emprestada. Auto de infração estadual. Descabimento. Torna-se emprestada a prova produzida pelo auto de infração estadual como elemento de partida dos trabalhos de fiscalização que devem, necessariamente, ser levados a termo pelas autoridades federais. Improcedente, assim, exigência fiscal baseada, unicamente, em auto de infração lavrado por fiscalização estadual.²⁷³

Apesar da análise dos princípios informadores do procedimento administrativo, cumpre acrescentar outros que são específicos da fase probatória, constituindo regra jurídica positiva de especial observância pela administração pública.

8.1 PRINCÍPIOS RETORES DA FASE PROBATÓRIA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Ampla defesa significa oportunizar todas as possibilidades de produção de provas servíveis ao indiciado/réu ou qualquer pessoa que responda a processo administrativo ou judicial. Não serve, contudo, para postergar o rito ao alvitre da parte interessada.²⁷⁴

Nas breves considerações até aqui apresentadas sobre a fase probatória

²⁷³ Acórdão n. 107-1.110.

²⁷⁴ Superior Tribunal de Justiça, MS 7.188-DF, DJU 7.10.2002.

no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, resta claro que as regras jurídicas que disciplinam seu desenvolvimento são variáveis de acordo com a concepção de cada país, sendo fundamental, contudo, sua existência. As diretrizes traçadas neste trabalho indicam as regras normalmente aplicadas nos procedimentos tributários administrativos existentes nos Estados Democráticos de Direito. Sendo assim, necessário destacar mais alguns princípios informadores da fase probatória do procedimento.

8.1.1 Princípio da verdade material

PEDIDO DE PERÍCIA – O indeferimento de perícia, por decorrer de critério ou juízo de valor da autoridade administrativa, não constitui cerceamento de defesa.²⁷⁵

O procedimento administrativo tributário deve se pautar pela constante busca da verdade material por parte da administração pública. Diferentemente do que se verifica na norma processual e seu respectivo procedimento, a autoridade competente não pode praticar seus atos e, especialmente, analisar sua revisibilidade, sem uma comprovação categórica dos fatos imputados à parte interessada. Não se aprecia os autos sem os elementos probatórios, exceto se para reconhecer a irregularidade de qualquer exigência, assegurando o direito do sujeito passivo ou demais destinatários de não sofrerem a indevida ação estatal, a teor do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Na etapa de investigação dos atos praticados pelo sujeito passivo, quando o auditor fiscal tem o poder-dever de averiguar se houve o cumprimento das regras dispostas nas normas jurídicas tributárias, faz parte do desempenho de sua

²⁷⁵ Pontuação acrescentada por mim, objetivando destacar a realidade do procedimento tributário administrativo no direito brasileiro. (Acórdão 106-12.009, DOU 21/08/2001).

função o levantamento de todos os elementos fáticos existentes. Deve apurar rigorosamente a realidade dos negócios jurídicos realizados pela pessoa fiscalizada e sua subsunção à lei.

Percebe-se, portanto, que é dever da administração fazendária apurar na sua integralidade a verdade material dos fatos praticados pelo cidadão, tendo em vista que haverá a incidência da norma somente em razão da correspondência entre o ato concreto e o fato abstrato prescrito na hipótese normativa. Sem a exata simetria, impossível admitir a existência da relação jurídica de natureza tributária.

A presença de todos os aspectos da norma jurídica tributária é condição para a regular existência da obrigação, cabendo ao poder público a devida apuração, como decorre do conceito vinculado ao ato administrativo de lançamento. Daí a necessidade da permanente busca da realidade fática, que motivou a criação do princípio da verdade material na fase probatória do procedimento tributário. Como salientado, esta busca não se esgota num momento específico do procedimento, mas delimita a fase probatória no intuito de concentrar esta atividade numa seqüência ordenada na lei, assegurando o acompanhamento das partes.

O artigo 36 da Lei n. 9.784/99, que trata do procedimento administrativo geral da União, aplicado subsidiariamente nos procedimentos específicos, como o tributário, denota com precisão a busca da verdade material ao estabelecer que a administração pública não está restrita à produção das provas requeridas nos autos do procedimento pelas partes interessadas, diferentemente do que ocorre na norma processual, podendo determinar as diligências que julgar pertinentes para a elucidação do caso concreto, tanto na primeira como na segunda instância administrativas.

Quando a informação necessária está em outro órgão ou entidade

vinculada à administração, ou em outra esfera do poder público, a requisição dos dados ou documentos deve se consumir pela elaboração de Convênios entre os setores interessados, possibilitando a eficiência na gestão pública tributária. Esta atuação foi corroborada com a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, que alterou o artigo 37, acrescentando o inciso XXII, que estabelece como condição para o aprimoramento da gestão fiscal, ganhando eficiência no seu exercício, a assinatura de convênios entre as esferas públicas (artigo 100, inciso IV, e 199 do Código Tributário Nacional).

A busca da verdade material não autoriza, contudo, que a administração fazendária atue de forma discricionária, sobretudo se sobrepondo ao devido procedimento legal, afastando-se das normas que estabelecem sua conduta. Não podem desprezar os princípios retores das condutas administrativas. Esta realidade afasta qualquer possibilidade de aplicação de presunções absolutas e ficções na seara do direito tributário, onde os fatos juridicamente relevantes devem se subsumir integralmente aos aspectos da norma jurídica tributária. Neste sentido a lição de Alessandra Dabul:

Do exposto, verifica-se que somente se provará, se demonstrará e confirmará a verdade, o lançamento válido, na medida em que amplamente se demonstrarem os fatos. Não há tributação por indício, por presunção; somente os atos ocorridos de maneira efetiva serão tributados segundo e na forma de sua ocorrência. Lançamento tendente à tribuição por ficção, presunção há que ser a posteriori confirmado em face da verdade a ser alcançada através de farta produção de provas, dentro de um devido processo legal.²⁷⁶

Luiz Eduardo Schoueri sustenta que não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas, pois

²⁷⁶ DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. 1ª ed. 1ª tir. Curitiba: Juruá, 2005, p. 72.

estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade de que motivou a ação fiscal – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.²⁷⁷

Igualmente não se pode admitir que sob o paliativo de atingir suas metas, com eficiência e celeridade, aproveitem da omissão das normas gerais e da pouca regulamentação das leis ordinárias de cada ente federado, para desprezar direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, que são derivados do próprio texto constitucional. Neste pormenor, refutamos veemente a justificativa normalmente lançada pelas administrações fazendárias no sentido de que a surpresa é fator fundamental para a fiscalização, sendo imprescindível a discricionariedade para sua eficaz atuação. O professor Onofre Alves Batista Júnior reforça a posição fazendária, de forma indevida, com o respeito ao autor e sua exemplar obra (a que aborda de maneira mais aprofundada o exercício do poder de polícia fiscal, no direito brasileiro), ao afirmar que

as variedades das manifestações da vida social, que não obedecem, por vezes, a nenhum padrão imaginável, apresentando sempre surpresas quanto à forma ou lugar, tempo ou modo de sua produção, são razões palpáveis para que a própria lei atribua uma margem de *discricionariedade* à Administração, sob pena de se perder a possibilidade, o *timing* ou a utilidade da intervenção.²⁷⁸

Apesar da defesa da necessidade da discricionariedade na atuação da administração fazendária, não se pode olvidar que todo o arcabouço constitucional e das normas gerais de direito tributário vinculam o exercício da fiscalização à prática

²⁷⁷ SCHOUEI, Luiz Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2, p. 85.

²⁷⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 89.

de atos administrativos plenamente vinculados, não se podendo simplesmente inutilizar o ordenamento jurídico, como corriqueiramente tem sido feito pelos Poderes Executivos e, incrível, Judiciário! A possibilidade e utilidade da intervenção não se sobrepõem às diretrizes normativas, principalmente num Estado Democrático de Direito pautado na presunção de inocência do cidadão e baseado na segurança jurídica. A administração fazendária não deve surpreender o sujeito passivo, pois o cidadão não é nenhum suspeito que exerce sua atividade econômica com o objetivo de lesar o Estado (aliás, este é que lesa o cidadão ao lhe impor uma carga tributária de 40%, bastante superior ao próprio retorno que tem de sua atividade econômica). O devido procedimento legal existe justamente para permitir uma relação harmoniosa e leal entre as partes da relação jurídica, não impondo surpresas recíprocas. Ademais, o Estado possui uma série de mecanismos jurídicos para combater eventuais ilícitos perpetrados por uma minoria, que agem de forma inescrupulosa, não sendo admissível condutas que se encontram à margem do ordenamento, presunções ou ficções para atingir o fim almejado. Prossegue-se na lição de Onofre Alves Batista Júnior:

Se exigíssemos a intervenção judicial para cada inspeção do Fisco, nos locais onde se fixam as pessoas jurídicas, para além de inviabilizarmos e tornarmos ineficaz a atuação fiscalizadora, que deixaria de contar com qualquer possibilidade de surpreender o contribuinte infrator, estaríamos diante da absurda situação de levar ao Judiciário o juízo de oportunidade e conveniência de cada atuação inspetora, que fosse se desenvolver nos estabelecimentos dos contribuintes, em patente inversão de papéis por parte dos órgãos do poder. (...)

É por isso que entendemos que a impossibilidade de uma atuação genérica por parte da Fiscalização, em especial atenção ao próprio interesse público, ao interesse do universo de contribuintes, e da própria eficácia da Administração Tributária, deve-se pautar em sólidos e técnicos critérios de seleção dos contribuintes, que se sujeitarão às atividades interventoras, lastreados em palpáveis *Planos Fiscais*.²⁷⁹

²⁷⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 236 e 241.

As palavras do eminente professor revelam a contradição entre o pensamento e a atuação da administração fazendária, já que atua profissionalmente como sua parte integrante, e o arcabouço de direitos e garantias constitucionais consagradas ao cidadão. Primeiramente reconhece a incapacidade do órgão fiscal, que ao invés de investir no seu aprimoramento, prefere aniquilar os direitos do sujeito passivo para atenuar a omissão do planejamento público, quebrando a igualdade na relação jurídica tributária ao “escolher a dedo” os contribuintes que serão submetidos a fiscalizações vexatórias, como se fossem bandidos, sempre acompanhadas da invasão do estabelecimento empresarial e com a presença de policiais militares. Isto tudo no horário de funcionamento regular, na presença de funcionários e clientes! E a observância do devido procedimento legal? E o princípio da legalidade e da igualdade entre as pessoas? E a presunção de inocência do cidadão? E a atuação abusiva e com violação à honra e imagem das pessoas? E o Estado Democrático de Direito!?

Não bastasse, sustenta que a intervenção do Poder Judiciário em cada fiscalização tornaria ineficaz a atuação da administração fazendária, invertendo-se seu papel com aquele que deve ser desempenhado pelo Poder Executivo. Ora, trata-se de silogismo que parte de premissa que não correspondente ao direito positivo pátrio. Isto porque, o exercício do papel fiscalizador não depende de prévia autorização judicial, estando consagrado no texto constitucional e devidamente disciplinado nas normas gerais de direito tributário, ainda que de maneira incipiente. A intervenção do Poder Judiciário somente se faz necessária nos casos em que o ingresso de surpresa no estabelecimento e a apreensão de documentos e equipamentos realmente se mostram imprescindíveis, após a devida instauração do

procedimento administrativo tributário e a existência de indícios sólidos de embaraço à fiscalização ou de sonegação fiscal. Este é o contexto e a função do Poder Judiciário, preservar o cidadão das arbitrariedades, inclusive as cometidas pelo Estado, sobretudo o Poder Executivo, examinando previamente as situações em que o excesso deve ser autorizado para resguardar o interesse público, e não o individual (desvio de função da administração pública) do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

O princípio constitucional da eficiência não foi previsto e incorporado ao Estado Democrático de Direito para se sobrepor aos direitos e garantias fundamentais, já que o poder público, repita-se pela enésima vez, é sempre submisso à vontade popular. Existe para determinar à administração que busque o máximo resultado na sua atuação, mas sempre com a observância dos limites que lhe foram impostos pelo povo, através das normas jurídicas vigentes no país.

8.1.2 Princípio da oficialidade

Note-se que a validade da prova não depende da disposição do interessado para participar da atividade instrutória. O que se preceitua é a possibilidade de tomar parte ativa na produção de provas, através da regular intimação e da disponibilidade dos instrumentos adequados a tantos. Mas a inércia do interessado não tem o condão de impedir, procrastinar.²⁸⁰

O procedimento administrativo tributário deve ser instaurado e conduzido sobre a batuta da administração pública, não podendo ficar a depender de terceiros, ainda que venham a ser as partes interessadas. Sua celeridade é fundamental para assegurar os direitos do cidadão e o interesse público, que deve ser cumprido pelo Estado. A agilidade na tramitação garante à administração fazendária rapidez no

²⁸⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 321-322.

recebimento dos créditos tributários de sua titularidade e a resolução de eventual conflito com o administrado.

Logo, o princípio da oficialidade está ligado com o impulso oficial do procedimento administrativo tributário, isto é, cabe à própria administração pública, ainda que sendo parte da relação jurídica, promover sua condução até seu desfecho. Não pode e nem deve aguardar, após o esgotamento do prazo para a prática do ato, a manifestação dos interessados, imprimindo a regular tramitação do procedimento, já que sua finalização, por compreender a exigência de dinheiro público, é de interesse coletivo.

Estes motivos são determinantes para afastar qualquer possibilidade de se questionar a imparcialidade da administração pública na oficialidade da condução do procedimento tributário administrativo. A fazenda pública exerce poder-dever que lhe foi atribuído pela Constituição, não se cogitando da inércia de sua atuação, exceto se movimentada pelo sujeito passivo. Não se pode olvidar, neste ponto, que o Estado também é integrante da relação jurídica, tratando-se de parte especial que deve se conduzir com isenção e observância às regras fixadas pela parte contrária, através da lei.

Na espécie, a lei complementar deve fixar os prazos mínimos e máximos para a observância das regras procedimentais tributárias, cabendo à legislação de cada ente federado estipular o diagrama de seu percurso e, sendo o caso, estabelecer os referidos prazos dentro dos preceitos da norma geral. Jamais se pode cogitar na sua ampliação ou na sua redução além do mínimo legal, pois a norma geral tributária é a baliza da administração imposta pelo cidadão, sendo que qualquer alteração implica em desrespeito aos direitos do cidadão.

Na relação jurídica tributária que se inicia pela instauração do

procedimento de fiscalização, o auditor fiscal deve promover todas as diligências necessárias, desde a solicitação primeira de documentos, os pedidos de esclarecimentos, até a eventual lavratura do auto de infração e o começo de sua parte contenciosa. Obviamente que as formas, os prazos e demais regras oriundas dos princípios já discutidos devem ser rigorosamente respeitados, sob pena de nulidade de todo o procedimento tributário. Nas relações jurídicas originadas de requerimentos apresentados pelo sujeito passivo, a regra não pode ser diferente, tendo o Estado a obrigação de dar impulso à análise destes pedidos até sua objetiva conclusão, mediante a intimação da decisão final irrecorrível (situação bem diversa do que se tem verificado no dia a dia da administração pública, em que os procedimentos de compensação e restituição demoram uma eternidade, sempre em prejuízo da estabilidade deste relacionamento).

A prática descrita não se diferencia na relação jurídica tributária sancionante e instrumental. Nas primeiras o servidor competente instaura a ação fiscal, solicita as informações e, detectando a irregularidade, lavra o ato administrativo de lançamento que irá consubstanciar a penalidade pecuniária aplicada, quando também se instala a fase contenciosa, que tramitará até a decisão administrativa irrecorrível. Nas instrumentais a seqüência é a mesma, devendo ser conferido idêntico impulso oficial.

Desde a instauração do procedimento tributário até o início de sua fase contenciosa a condução oficial é fundamental, não deixando de ser diferente na etapa probatória. Após a interposição da defesa administrativa deverá a autoridade competente proferir o despacho saneador e ingressar na fase instrutória, proferindo a decisão ao seu final. Não será diferente na hipótese do procedimento seguir para a etapa da segunda instância administrativa, quando os atos continuam a ser regidos

pela fazenda pública.

Necessário, entretanto, que em todas as etapas do procedimento administrativo tributário a autoridade competente observe os demais princípios constitucionais, sobretudo aqueles ora examinados, respeitando seu desenvolvimento válido e regular. A participação do interessado é imprescindível para a exigência do crédito tributário, caso realmente devido, tornando-se obrigatória a publicidade dos atos mediante sua intimação. Neste momento, resta-lhe assegurado o devido procedimento legal, a igualdade e a ampla defesa, além do contraditório e demais princípios, dependendo da movimentação realizada. Registre-se que a participação permanece atendida com sua notificação, não sendo obrigatória sua efetiva participação, pois não se pode coagir a pessoa à prática do ato, já que tem ciência das conseqüências que o silêncio lhe acarretará. De outro lado, não pode a fazenda pública permanecer inerte à espera do cidadão, pois a matéria tratada é de interesse público, demonstrando-se a importância da norma geral fixar o prazo dos principais atos do procedimento.

8.1.3 Princípio da inviolabilidade da intimidade das pessoas: sigilo fiscal e bancário

Sin embargo, la fiscalización no puede implicar el desconocimiento de los derechos de los administrados consagrados en la Constitución. En algunos casos tales derechos incluyen el secreto bancario, el secreto profesional, la inviolabilidad de la correspondencia y el derecho al debido proceso, entre otros.²⁸¹

Na fase inicial do procedimento, há a previsão expressa no artigo 198 do

²⁸¹ CORNEJO, Humberto Medrano. Prescripción, intangibilidad de la determinación impositiva y fiscalización. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 391.

Código Tributário Nacional, quanto à observância do sigilo fiscal por parte da administração fazendária, como corolário do princípio constitucional da inviolabilidade da vida privada do cidadão. Neste contexto, nenhum membro do poder público poderá divulgar dados relativos aos negócios das pessoas físicas e jurídicas, obtidos em razão do exercício da atividade de fiscalização. Esta regra abrange tanto o fiscal que participou da fase investigativa do procedimento administrativo, quanto os demais servidores que tiveram acesso aos dados e documentos, face da função pública exercida.

Os negócios praticados pelo sujeito passivo ou terceiros, analisados pelo agente fiscal com o intuito de conferir a origem dos fatos jurígenos tributários, que possam exteriorizar particularidades relativas a sua atividade, sobretudo no aspecto econômico e financeiro, não são relevantes para terceiros, sobretudo pela possibilidade de ocasionar sérios danos às partes interessadas nos negócios jurídicos que foram objeto da fiscalização. Estas circunstâncias somente podem ser divulgadas nas hipóteses constitucionais, repetidas pelo dispositivo legal acima mencionado, quais sejam: requisição da autoridade judiciária, de comissões parlamentares de inquérito e no âmbito da própria administração pública, em todas as suas esferas, mediante procedimento administrativo específico.

Esta última hipótese é essencial para o funcionamento eficaz da administração fazendária, tendo sido reforçada, repita-se, no artigo 37, inciso XXII, do texto constitucional. A existência prévia de procedimento tributário administrativo e a exigência de procedimento administrativo próprio para a troca de informações, asseguram ao sujeito passivo o acompanhamento das averiguações realizadas e permitem o controle do sigilo fiscal, que deve permanecer inteiramente preservado. Acrescente-se que este mecanismo permite maior celeridade na atuação da

administração pública, sendo que a eficiência resta assegurada pela ausência de duplicidade de fiscalização e pela comunicação quanto à existência de possíveis irregularidades que afetem a outras esferas da administração federada.

A Lei Complementar n. 104/2001, acrescentou o parágrafo terceiro no artigo 198 do Código Tributário Nacional, deixando clara situação que se colocava controversa: a divulgação de informações quanto ao crédito tributário devido pelo sujeito passivo. A modificação legislativa poderia, no entanto, ter sido mais categórica na disciplina destas regras, esclarecendo o âmbito de publicidade permitida nas situações de representação para fins penais, de inscrição em dívida ativa e de parcelamento ou moratória.

Isso porque, o direito de acesso a estas informações é público, tendo em vista que cada cidadão pode fiscalizar o Estado quanto ao cumprimento de seus deveres, inclusive no que se refere ao recebimento dos créditos de sua titularidade. Sendo assim, natural que todos os interessados possam acessar os créditos tributários inscritos em dívida ativa e os parcelamentos realizados, objetivando controlar a atuação da administração fazendária. A publicidade não pode ultrapassar, contudo, estes limites de razoabilidade. Inadmissível a divulgação, na mídia, dos grandes devedores do poder público, pois se trata de forma coercitiva de cobrança do crédito tributário, caracterizando verdadeiro excesso no uso da máquina administrativa. Este ato não acrescenta nada na eficiência da administração fazendária, ao mesmo tempo que denigre a imagem do sujeito passivo, que em diversas situações está discutindo a validade da exigência da obrigação tributária.

Nesse ponto, especificamente, deve-se citar realidade vivenciada perante as diversas administrações fazendárias, contraditórias com a interpretação que

conferem à publicidade dos créditos tributários inscritos em dívida ativa. Trata-se justamente da restrição imposta para a obtenção da denominada Certidão Negativa de Débito, ou de seus corolários, a Certidão Positiva ou a Certidão Negativa com efeito de Positiva, pelos órgãos públicos competentes. Somente se admite a solicitação pelo próprio interessado ou seu representante legal, não sendo concedido o referido documento para terceiros, exceto nas situações que, atualmente, permite-se a expedição pela internet. Esta prática colide diretamente com a previsão do citado artigo da norma geral de direito tributário, além das regras constitucionais pertinentes à publicidade dos atos da administração pública e sua respectiva fiscalização por todos os cidadãos. Como poderia o Estado divulgar na mídia os créditos tributários devidos e não os fornecer para qualquer pessoa interessada na informação? Ademais, a recente Lei Complementar n. 118/05 alterou o artigo 185 do Código Tributário Nacional para estabelecer que a alienação de bens ou direitos, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, sem a existência de outros que assegurem o crédito tributário devido, é nula de pleno direito. Ora, a única forma do interessado comprador acessar a realidade fiscal do vendedor é pela Certidão Negativa de Débito, dado que deveria obter diretamente.

Outra questão crucial diz respeito à natureza jurídica do sigilo bancário: trata-se de direito e garantia fundamental do cidadão, oriunda do princípio constitucional que assegura a inviolabilidade da vida privada? Esta celeuma, que parecia restar pacificada, voltou à tona com a edição da Lei Complementar n. 105/2001, que resguardou o direito da administração pública federal acessar a totalidade da movimentação financeira do sujeito passivo através da individualização do valor recolhido a título de Contribuição Provisória incidente sobre a Movimentação Financeira – CPMF.

O direito ao sigilo bancário era identificado pelo cidadão e pelas instituições financeiras no artigo 5º, incisos X, XII e XIV, da Constituição Federal de 1988:

X - São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

XII - É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado a todos o sigilo da fonte quando necessário ao exercício profissional.

Os dispositivos da legislação federal (Lei n. 4.564/64) que autorizavam a administração fazendária a requisitar informações sobre a movimentação bancária do sujeito passivo, quando instaurado o procedimento administrativo tributário, teriam sido derogados pelo artigo 197, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. (...)

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Entendiam que o sigilo bancário, como direito constitucional do cidadão, estaria abrangido na condição do sigilo profissional das instituições financeiras, tratando-se de regra inerente ao desempenho de sua atividade. Neste sentido, a seguinte decisão do extinto Tribunal de Alçada de Minas Gerais, no julgamento do

processo n. 194.654-3:

O sigilo bancário, no meu entendimento, é um dever ético da instituição bancária, que tem que resguardar ao máximo os interesses dos seus clientes, visto que, normalmente, tais instituições são depositárias de informações prestadas pelos usuários de seus serviços e têm que resguardar o conteúdo das operações financeiras das prestações de seus serviços correlatos.

O professor Miguel Reale, em parecer emitido sobre as hipóteses em que são permitidas a quebra do sigilo bancário, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, enfatizou:

Em conclusão, no Estado Democrático de Direito, baseado na Carta de 1988, o sigilo bancário somente pode ser suspenso:

- a) pelo Poder Judiciário, de conformidade com o já assinalado;
- b) pelas Comissões Parlamentares de Inquérito, às quais a Constituição, por isso mesmo, confere 'poderes de investigação próprios das autoridades judiciais' (art. 58, § 3º).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento do mandado de segurança n. 93.03.114734-0, em que foi relator o professor e então magistrado Américo Lacombe, assim se pronunciou:

O sigilo bancário, ou melhor dizendo, o sigilo de dados, garantido pelo art. 5º, inciso XII - e, de conseguinte, direito e garantia individual, que não pode ser objeto de emenda constitucional, e nem mesmo reformado pela revisão constitucional, configurando cláusula pétrea - só pode ser quebrado em duas hipóteses: a) com autorização do Poder Judiciário, nos termos do artigo acima citado, ou; b) com autorização da Comissão Parlamentar de Inquérito (art. 58, § 3º da Constituição).

A Carta Magna restringiu, expressamente, as hipóteses de quebra de sigilo de dados e de informações sobre situação patrimonial do sujeito passivo aos

casos de caráter excepcional e dentro dos exatos limites da lei específica, para atender a notório e evidente interesse da Justiça. O sigilo bancário consiste numa forma de proteção à intimidade do indivíduo, como bem asseverou Sérgio Carlos Covello,²⁸² em artigo publicado sobre o tema, face as relevantes informações mantidas pelas instituições financeiras.

A impossibilidade da quebra do sigilo bancário pelos motivos acima expostos, foi consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial n. 37.566-5/RS, realizado em 2 de fevereiro de 1994, tendo como relator o eminente Ministro Demócrito Reinaldo:

RECURSO ESPECIAL N. 37.566-5/RS (93.0021898-0).
TRIBUTÁRIO. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA COM BASE EM
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL.

O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso X).

Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados.

Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativas competente.

Apenas o Poder Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei.

Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, § 5º, da Lei n. 4.595/64 e 197, inciso II e § 1º do CTN.

Recurso improvido, sem discrepância.²⁸³

O dever do sigilo bancário pelas instituições financeiras é inerente à sua própria atividade, constituindo norma essencial para sua existência. Nelson Hungria, ao tecer comentários sobre o sigilo bancário, assim se expressou:

²⁸² COVELLO, Sérgio Carlos. O sigilo bancário como proteção à intimidade. *Revista dos Tribunais* n. 648, out. 1989, p. 27.

²⁸³ Vide também: RO 2.019-7/RJ, Revista STJ, 115-131, ago/1994.

Notadamente nas operações de crédito, o sigilo bancário é uma condição imprescindível, não só para a segurança do interesse dos clientes do banco como para o próprio êxito da atividade bancária. Raros seriam, por certo, os clientes de bancos, se não contassem com a reserva do banqueiro e seus prepostos. Em nenhuma outra atividade profissional é de se atender, com mais adequação à advertência de que a alma do negócio é o segredo. Pode dizer-se, aqui, em relação a certos fatos, que *le secret va de soi*. Entrando no conhecimento da vida financeira de seus clientes, o banqueiro está adstrito a silêncio em torno de quaisquer fatos que, se revelados ou comunicados a terceiros, acarretariam àqueles efetivo ou possível dano. Segundo uma definição corrente, entende-se por sigilo bancário o dever que incumbe ao banco de manter reserva acerca dos negócios e interesses patrimoniais de seus clientes, vindos ao seu conhecimento em virtude da relação jurídica entre estes e aquele (SACKER, 'Du Secret Professionnel du Banquier')²⁸⁴

Este entendimento prevaleceu até a edição da citada Lei Complementar n. 105/2001, de forma relativamente uniforme na jurisprudência pátria. A novel legislação, contudo, alterou as penalidades estabelecidas às instituições financeiras no tocante à quebra do sigilo bancário, impondo a sanção somente nos casos em que a movimentação relativa à CPMF não fosse fornecida pelas mencionadas pessoas jurídicas.

Tal modificação retirou o interesse das instituições em questionar as solicitações efetuadas pela Secretaria da Receita Federal, seguindo o fundamento de que o informe do montante recolhido a título desta contribuição não especifica a movimentação financeira, apenas divulgando o valor total movimentado, não configurando quebra de sigilo. Não existindo penalidade de qualquer espécie e amparadas no argumento de que seguem determinações legais, sob pena de, aí sim, sofrerem a imposição de sanções, tornou-se desinteressante o questionamento desta norma pelas pessoas jurídicas em epígrafe.

O cidadão, por sua vez, além de não assumir o ônus financeiro de individualmente questionar seu direito lesionado, ficou na incômoda situação de que

²⁸⁴ HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 271.

somente ingressa com esta medida aqueles que supostamente se encontram com movimentação irregular, invertendo-se absurda e maquiavelicamente a presunção constitucional da inocência para a de culpado, até que consiga provar o contrário. E é justamente esta a forma de agir da fiscalização federal, intimando o cidadão que teve sua movimentação financeira incompatível com a declaração de rendimentos, com base na CPMF recolhida, que esclareça a divergência apurada, praticamente exigindo que o próprio interessado quebre espontaneamente seu sigilo bancário. O jogo, mais uma vez, foi bem feito, mas sempre em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

E como se não bastasse, o órgão federal passou a intimar o cidadão para explicar as divergências existentes nos exercícios de 1998 a 2000. Ora, como poderia a Secretaria da Receita Federal ter acesso a estes dados se a lei complementar é datada de 2001, inserindo o permissivo normativo nesta data! Estes fatos demonstraram, irrefutavelmente, que a troca de informações já existia anteriormente, contrariando todos os ditames existentes no ordenamento jurídico pátrio, especialmente o direito fundamental consagrado no texto maior.

Restaria ao cidadão socorrer-se do Poder Judiciário para afastar a arbitrariedade praticada, quer com relação à efetiva quebra de seu sigilo bancário, quer no tocante à maligna irretroatividade praticada pelas partes envolvidas neste procedimento. Na linguagem popular: santa ingenuidade! Certamente, a posição de reconhecimento da validade desta norma já se encontrava previamente alinhavada com seus intérpretes definitivos, pois somente questionaria sua regularidade aqueles com “culpa no cartório”, mais uma vez me valendo da expressão cotidiana do povo. Transcreve-se a posição do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO – SIGILO BANCÁRIO – INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO COM BASE EM REGISTROS DA CPMF – LEGISLAÇÃO POSTERIOR APLICADA A FATOS PRETÉRITOS.

1. Doutrina e jurisprudência, sob a égide da CF 88, proclamavam ser o sigilo bancário corolário do princípio constitucional da privacidade (inciso XXXVI do art. 5º), com a possibilidade de quebra por autorização judicial, como previsto em lei (art. 38 da Lei 4.595/96).

2. Mudança de orientação, com o advento da LC 105/2001, que determinou a possibilidade de quebra do sigilo pela autoridade fiscal, independentemente de autorização do juiz, coadjuvada pela Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, alterada pela Lei 10.174/2001, para possibilitar aplicação retroativa.

3. Afasta-se a tese do direito adquirido para, encarando a vedação antecedente como mera garantia e não princípio, aplicar-se a regra do art. 144, § 1º, do CTN que pugna pela retroatividade da norma procedimental.

4. Recurso especial improvido.²⁸⁵

Assustadora a mudança! Não se trata de princípio, mas de garantia! Ora, todo direito e garantia fundamental do cidadão é inviolável, sendo que sua modificação não é sequer admitida no próprio texto constitucional! Pelo menos, estas as lições dos grandes mestres constitucionalistas, disseminadas desde os bancos escolares! A oscilação dos entendimentos da jurisprudência, motivada pelos próprios Tribunais Superiores, sobretudo o Superior Tribunal de Justiça, tem causado grave quebra à segurança jurídica da sociedade, tornando-se essencial a discussão desta realidade. Colaciona-se a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal:

Se é certo que o sigilo bancário, que é espécie de direito à privacidade, que a Constituição protege no art. 5º, X, não é um direito absoluto, que deve ceder diante do interesse público, do interesse social e do interesse da Justiça, certo é, também, que ele há de ceder na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei e com respeito ao princípio da razoabilidade.²⁸⁶

²⁸⁵ Resp. n. 691.601/SC, DJU 21.11.2005, relatora Ministra Eliana Calmon.

²⁸⁶ RE n. 218.780, DJU 10/09/1999, p. 23. Não é demais enfatizar a contradição e autoritarismo presentes no referido acórdão: primeiro, por reconhecer que é direito e garantia fundamental do cidadão, compreendido no direito à privacidade, mas cuja aplicação deve ser relativizada (moda no meio jurídico) – contradição em termos - em face do interesse público, social e da Justiça! Ora, esses interesses são aqueles consignados no ordenamento jurídico, sobretudo os direitos fundamentais. Os outros interesses subordinam-se à vontade maior do povo, para evitar o autoritarismo que se vivencia, como se depreende da referida decisão.

Não se está, aqui, pretendendo a defesa do sonegador, daquele que age a margem da lei. Não se está objetivando criar a apelidada "doutrina advocaticia", criando teses mirabolantes para salvar o cidadão a qualquer custo. Quer-se, unicamente, afastar o equívoco na interpretação do ordenamento jurídico e a arbitrariedade da administração pública, que desvirtua abertamente o Estado Democrático de Direito, pautado na segurança e liberdade dos cidadãos, que constituem o centro e foco principal do ordenamento e, portanto, do Estado.

Há diversas formas de se apurar as irregularidades praticadas, buscando-se indícios que, uma vez demonstrados e apresentados ao Poder Judiciário, autoriza-se a quebra do sigilo bancário. Basta seguir o mecanismo legal, coerente com o Estado que o povo brasileiro escolheu, que o resultado será o mesmo. Poder-se-ia cogitar que o caminho é mais longo! Ainda que a assertiva venha a ser verdadeira, os fins não justificam os meios, não se pode quebrar os direitos e garantias fundamentais de todos os cidadãos em virtude de minoria que não cumpre com seus deveres jurídicos. A título de exemplo, seria extremamente fácil às administrações fazendárias apurarem a divergência entre os valores declarados e os bens utilizados por cidadãos que agem à margem da lei. Aliás, a proximidade do poder parece inerente com estas diferenças!

8.2 ÔNUS DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

El período probatório dentro del procedimiento de gestión tributaria, es sin lugar a dudas, un de los aspectos más importantes de toda la tramitación, porque será el que establecerá los límites y condiciones en que se valorarán los elementos de la hipótesis de incidencia acaecida y demás datos y detalles que surgen del expediente. Esta importancia, fue resaltada por Alberto Ramón Real, cuando sostuvo que 'el derecho del interesado a producir prueba en el procedimiento administrativo, es un límite muy serio a la arbitrariedad de la Administración y puede permitir documentar elementos de juicio

*preciosos, en los cuales basar la acción anulatória ulterior, si la Administración llevare adelante una actitud contraria a Derecho*²⁸⁷

O assunto não parece demandar tantas elucubrações, bastando afirmação categórica no sentido de que o ônus da prova em todo e qualquer procedimento administrativo, independentemente de sua natureza jurídica tributária, caberia ao Estado. O tópico poderia se encerrar neste parágrafo se não fosse a famigerada realidade fática que se exterioriza na órbita da administração fazendária. Sendo assim, inicia-se pelas palavras do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Podemos, isto posto, distinguir três situações subjetivas básicas: obrigação ou dever jurídico, poder jurídico e direito subjetivo. O sujeito tem obrigação se tem o ônus da prova da recusa e pode ser ameaçado de sanção, caso a sua recusa não seja normativamente fundamentável; tem um poder jurídico, se pode imputar imediata ou mediata o ônus da prova da recusa e ameaçar de sanção, em caso de a recusa não ser fundamentável; por último, tem direito subjetivo, se está isento do ônus da prova da recusa e da ameaça de sanção, sendo sua isenção normativamente fundamentável. Note-se que, nos três casos, há uma referência ao normativamente fundamentável. (...) Isto porque os discursos normativos não são apenas enunciados prescritivos, mas procedimentos interativos fundamentantes, regidos pela regra do dever de prova e pela abertura ao comportamento crítico do ouvinte. (...) Por outro lado, a força argumentativa do procedimento é responsável pela mobilidade das posições em termos de que ter uma obrigação ou um poder jurídico ou um direito subjetivo são posições que se assumem, que se mantêm, que se reduzem, que se perdem, que se recuperam.²⁸⁸

Esse trecho poderá explicar a situação do sujeito passivo no aspecto procedimental normativo, em que o dever da prova inicialmente se faz pelo sujeito ativo, possuindo direito subjetivo à prática deste ato, justamente através do desenvolvimento do procedimento tributário administrativo. Após o regular e definitivo lançamento do crédito tributário, com a formalização válida do título executivo, há a obrigação / dever jurídico por parte do sujeito passivo e o poder

287 TRABEL, José Pedro Monteiro. La prueba em el procedimiento de gestión tributaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 500.
288 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 80-81.

jurídico atribuído ao sujeito ativo, transferindo o ônus da prova de que o ato não é válido (não é normativamente fundamentável).

A linha lógica do desenvolvimento da relação jurídica tributária, via procedimento tributário administrativo, demonstra categoricamente a atribuição do ônus da prova e a condição do procedimento como direito e garantia fundamental do cidadão, permitindo a formação válida e regular do título executivo, inclusive com a posterior inversão deste ônus na fase jurisdicional, na sua aplicação nos processos tributários.

As normas gerais de direito tributário seguem esta formação lógica desde a explicitação do conceito de tributo pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao determinar que sua existência depende de sua exigência mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, seguindo o devido procedimento administrativo. A definição do ato de lançamento, pelo artigo 142 do mesmo diploma legal, chancela a interpretação em questão, determinando que a formalização do crédito tributário depende da atuação do poder público no sentido de verificar a ocorrência do fato gerador, apurando-se todos os seus aspectos, a quantificação da base de cálculo, a identificação do sujeito passivo e a existência de penalidades, tudo na esfera do procedimento administrativo tributário. Paulo Celso B. Bonilha afirma que

a presunção de legitimidade do ato de lançamento não justifica nem explica a tese de atribuição de toda a carga da prova ao contribuinte. A regra do ônus da prova decorre, em verdade, da relação substancial, isto é, do interesse na afirmação do fato. Se o fato que fundamenta o lançamento é contestado na impugnação, o ônus da prova é da Fazenda e não do contribuinte.²⁸⁹

A ordem jurídica é incisiva ao determinar que esta verificação deve

²⁸⁹ BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, p. 105.

ocorrer pela atuação da autoridade administrativa competente para exercer esta função fazendária. E esta atuação consiste, necessariamente, na apuração efetiva, na fiscalização *in loco* realizada pelos servidores públicos, não se admitindo a inversão do ônus da prova e, muito menos, a utilização das abomináveis presunções absolutas e ficções. O lançamento formalizado sem o exercício do ônus da prova pela administração fazendária é nulo de pleno direito, e não anulável, pois o dever jurídico é integralmente do Estado, não se admitindo sua transferência para a parte diretamente interessada (sujeito passivo) ou terceiros. As obrigações instrumentais criadas para o sujeito passivo e para terceiros (sujeito passivo da relação jurídica tributária acessória) servem apenas como elementos e indícios para a formalização do crédito tributário, sendo que sua validade depende da demonstração cabal quanto à existência do dever do sujeito passivo.

Dessa forma, durante todo o procedimento administrativo tributário, como corolário do desenvolvimento das relações jurídicas inseridas nas normas de conduta e de sanção, o ônus da prova é inteiramente do poder público, não podendo persistir quaisquer dúvidas quanto aos fatos para se admitir a validade do ato de lançamento, como preconizado no próprio artigo 112 do Código Tributário Nacional. Corroborando com este entendimento, a lição de Sérgio Ferraz ao comentar sobre os procedimentos administrativos em geral:

Em resumo: a presunção de legalidade vale até o momento em que o ato for impugnado. Havendo impugnação, em sede administrativa ou judicial, inverte-se o ônus da prova, porque, diferentemente dos particulares, que podem fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, a Administração Pública somente pode fazer o que a lei autoriza ou determina. Sendo assim, sempre cabe à Administração o dever de demonstrar que atuou de maneira conforme à lei.²⁹⁰

²⁹⁰ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 137-138.

Encerrada a fase do procedimento administrativo tributário, com a prova da existência do crédito tributário devido realizada pela administração pública fazendária, com a participação do sujeito passivo no decorrer do devido procedimento legal, com a observância dos princípios que devem nortear seu desenvolvimento, bem como das demais regras que lhe forem pertinentes, haverá a inscrição válida do crédito tributário em dívida ativa. Isto permitirá a formação válida do título executivo, com a emissão da Certidão da Dívida Ativa, pois, ainda que unilateral, contou com o desenvolvimento regular do procedimento tributário administrativo, ou seja, com a participação direta do sujeito passivo, com o ônus da prova integralmente realizado pelo sujeito ativo.

Essa realidade do ônus da prova que permite atribuir ao título executivo extrajudicial tributário as condições de liquidez e certeza, com a presunção de sua validade. Nota-se que a presunção é posterior ao procedimento tributário administrativo de formação do próprio título, pois parte do pressuposto de que no seu regular desenvolvimento houve a atuação direta e efetiva do sujeito passivo, pelo menos sua disponibilidade.

Acrescente-se, também, que a presunção é relativa, isto é, permite ao sujeito passivo demonstrar que o crédito tributário ali consignado não é devido, sustentando os diversos fundamentos formais e materiais para a discussão pretendida. Neste momento sim, haverá o ônus da prova invertido para o sujeito passivo, exceto no que se refere às formalidades do desenvolvimento válido e regular do procedimento tributário administrativo.

Isso porque, a presunção e respectiva inversão do ônus somente existe em função da premissa da regularidade do procedimento administrativo tributário. No instante em que o sujeito passivo alega a ausência da observância destes

pressupostos, está justamente afirmando que o ônus de provar de forma válida a existência do crédito tributário não foi desempenhado satisfatoriamente pela administração fazendária, não se podendo admitir que somente pelo fato de que houve a inscrição em dívida ativa e respectiva emissão do título executivo, que a inversão do ônus da prova e a presunção de sua validade deve ser observada.

Imagine a situação em que o crédito tributário foi formalizado com base em mera presunção ou indício, ou seja, o poder público não desempenhou adequadamente sua função e mesmo assim realizou a inscrição em dívida ativa. Não seria justo ou correto e, muito menos, em consonância com o ordenamento jurídico, que a obrigação de provar esta irregularidade revertesse ao sujeito passivo, sobretudo pelo fato de que caberia à administração fazendária apresentar cópia integral dos autos deste procedimento administrativo tributário e sustentasse a validade dos atos por ela praticados.

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova, no decorrer do procedimento tributário administrativo, é exclusivo da administração fazendária. Na fase jurisdicional aplica-se a presunção (sempre relativa) de regularidade, invertendo-se o ônus da prova para o sujeito passivo, exceto, repita-se, no que se refere às preliminares aduzidas quanto ao desenvolvimento válido e regular do citado procedimento.

8.3 PROVA ILÍCITA

Por isso, a moralidade administrativa impõe a conformidade da finalidade da atuação administrativa concreta às finalidades de interesse público, além de exigir que os meios e as formas de atuação da Administração Pública, da mesma maneira, não se afastem dos padrões moralmente acolhidos. Exige um padrão de comportamento que se impõe independentemente mesmo dos fins postos para a Administração Pública, por mais úteis e imperiosos que

sejam; alinhava uma orientação e uma limitação à atuação administrativa, que obriga o agente público a observar limites éticos mesmo que para atuar no sentido do interesse público.²⁹¹

As provas realizadas sem a observância do devido procedimento legal, bem como afetando os direitos e garantias fundamentais do cidadão, não podem ser admitidas para a prática de quaisquer atos administrativos, assegurando o regular trâmite do procedimento tributário administrativo. Exatamente por serem obtidas de forma contrária às determinações consagradas no ordenamento jurídico pátrio, pautado em regras democráticas e sociais, que não se pode validá-las, respeitando as normas constitucionais vigentes.

O artigo 30 da Lei n. 9.784/99 veda a admissibilidade de provas obtidas por meio ilícito e seu artigo 38, § 2º, prevê a proibição de provas ilícitas, desnecessárias ou protelatórias. Estas regras encontram-se repetidas nas diversas legislações, inclusive tributárias, editadas pelos entes federados para regulamentar o procedimento tributário administrativo. Transcreve-se a lição do professor Júlio Fabrini Mirabete sobre a matéria:

Contando cerce qualquer discussão a respeito da admissibilidade ou não de provas ilícitas em juízo, a Constituição Federal de 1988 expressamente dispõe que 'são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos' (art. 5º, LVI). Deu o legislador razão à corrente doutrinária que sustentava não ser possível ao juiz colocar, como fundamento da sentença, prova obtida ilicitamente. A partir do início da vigência da nova Carta Magna, pode-se afirmar que são totalmente inadmissíveis no processo civil e penal tanto as provas ilegítimas, proibidas pelas normas de direito processual, quanto as ilícitas, obtidas com violação das normas de direito material. Estão assim proibidas as provas obtidas com violação de correspondência, de transmissão telegráfica e de dados e com captação não autorizada judicialmente das conversações telefônicas (art. 5º, XII); com violação do domicílio, exceto nas hipóteses de flagrante delito, desastre, para prestar socorro ou determinação judicial (art. 5º, XI); com violação da intimidade, como as fotográficas,

²⁹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 372.

de fitas gravadas de contatos em encontros de caráter privado e sigiloso (art. 5º, X); com abuso de poder, como tortura, p. ex.; com a prática de outros ilícitos penais, com furto, apropriação indébita, violação de sigilo profissional, etc.²⁹²

A jurisprudência também vem se pautando pela execração da prova ilícita, conforme se retira das decisões proferidas em sede de Habeas Corpus pelo Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: Habeas Corpus. 2. *Notitia criminis* originária de representação formulada por Deputado Federal com base em gravação de conversa telefônica. 3. Obtenção de provas por meio ilícito. Art. 5º, LVI, da Constituição Federal. Inadmissibilidade. 4. O só fato de a única prova ou referência aos indícios apontados na representação do MPF resultarem de gravação clandestina de conversa telefônica que teria sido concretizada por terceira pessoa, sem qualquer autorização judicial, na linha da jurisprudência do STF, não é elemento invocável a servir de base à propulsão de procedimento criminal legítimo contra um cidadão, que passa a ter a situação de investigado. 5. À vista dos fatos noticiados na representação, o Ministério Público Federal poderá proceder à apuração criminal, respeitados o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. 6. Habeas corpus deferido para determinar o trancamento da investigação penal contra o paciente, baseada em elemento de prova ilícita.²⁹³

Com bases constitucionais, doutrinárias e jurisprudenciais é que se reafirma que a prova ilícita deve ser nula, não podendo produzir efeitos perante o processo penal e cível, ou seja, deve ser rejeitado de plano pelo Poder Judiciário. Como a discussão judicial tributária decorre da aplicação do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, obviamente que o mesmo entendimento norteia o procedimento tributário administrativo. Não se admite a formação de título executivo tributário válido quando o crédito tributário nele consignado decorre de provas obtidas ilicitamente.

As decisões jurisprudenciais também já expressaram a necessidade de

²⁹² MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Processo penal*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

²⁹³ HC 80948/ES, rel. Mn. Néri da Silveira, julg. 07.08.2001.

desentranhamento imediato de provas ilícitas:

Ação Penal. Denúncia recebida. Prova ilícita. Embargos de declaração pleiteando seu desentranhamento. Constituição, art. 5º, inciso LVI. 2. Reconhecida a ilicitude de prova constante dos autos, conseqüência imediata é o direito da parte, à qual possa essa prova prejudicar, a vê-la desentranhada. 3. Hipótese em que a prova questionada foi tida como ilícita, no julgamento da Ação Penal nº 307, fato já considerado no acórdão de recebimento da denúncia. 4. Pedido de desentranhamento formulado na resposta oferecida pelo embargante e reiterado em outro instante processual. 5. Embargos de declaração recebidos, para determinar o desentranhamento dos autos das peças concernentes à prova julgada ilícita, nos termos discriminados no voto condutor do julgamento.²⁹⁴

Conseqüência necessária do afastamento da prova ilícita, que é o único fundamento para a abertura de procedimento de investigação e sua posterior evolução para o processo judicial, é a contaminação das demais provas produzidas no procedimento administrativo. Esse é o entendimento, mais uma vez, do Supremo Tribunal Federal:

COMPETÊNCIA - HABEAS-CORPUS - ATO DE TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Na dicção da ilustrada maioria (seis votos a favor e cinco contra), em relação à qual guardo reservas, compete ao Supremo Tribunal Federal julgar todo e qualquer habeas-corpus impetrado contra ato de tribunal, tenha este, ou não, qualificação de superior. PROVA ILÍCITA - ESCUTA TELEFÔNICA - PRECEITO CONSTITUCIONAL - REGULAMENTAÇÃO. Não é auto-aplicável o inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal. Exsurge ilícita a prova produzida em período anterior à regulamentação do dispositivo constitucional. PROVA ILÍCITA - CONTAMINAÇÃO. Decorrendo as demais provas do que levantado via prova ilícita, tem-se a contaminação daquelas, motivo pelo qual não subsistem. Precedente: habeas-corpus nº 69.912/RJ, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence perante o Pleno, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 25 de março de 1994.²⁹⁵

Nos dizeres do Superior Tribunal de Justiça, "sendo a prova ilícita realizada sem a autorização da autoridade judiciária competente, é desprovida de

²⁹⁴ Inq. 731 ED/DF - rel. Min. Néri da Silveira, julg. 22.05.1996.

²⁹⁵ HC 75007/SP, rel. Min. Marco Aurélio, julg. 27.05.1997.

qualquer eficácia, eivada de nulidade absoluta e insuscetível de ser sanada por força da preclusão.²⁹⁶

9 DECISÃO ADMINISTRATIVA

Sem que uma lei esclarecesse o iter dos atos administrativos no processo de formação da decisão administrativa, invariavelmente destinados a atingir a esfera de direitos dos particulares, não seria possível exigir da Administração Pública, eficazmente, redução de custos e celeridade nos atos e decisão.²⁹⁷

O encerramento da fase probatória é necessário não só para a garantia do princípio constitucional da ampla defesa do sujeito passivo, mas também é essencial para instruir a decisão administrativa a ser proferida, em ambas as instâncias, nos autos do procedimento tributário. Somente a partir das alegações apresentadas e das provas produzidas que o julgador, ainda que seja autoridade administrativa que tenha a competência legal para a prática do ato, poderá analisar o ato de lançamento e prolatar seu juízo de convencimento sobre o mesmo, determinando sua revisão ou o mantendo integralmente.

A decisão administrativa deverá, assim como a judicial, identificar três partes distintas e complementares. Primeiramente o relatório, contendo as informações não só do caso concreto em exame, mas da regularidade do desenvolvimento do procedimento até aquele momento. Na fundamentação deverá identificar os motivos fáticos e jurídicos que nortearam a decisão, levando à

²⁹⁶ RMS 8.327/MG, rel. Min. Vicente Leal, DJ 23/08/1999 p. 148

²⁹⁷ BUENO, Vera Scarpinella. As leis de procedimento administrativo: uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. In: SUNDFELD, Carlos Ari, MUÑOS, Guilherme André (Coords). *As leis do processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 248.

conclusão apontada em sua terceira parte, também conhecida como dispositiva – qual o veredicto do prolator da decisão.

Existindo qualquer violação ao devido procedimento legal deverá a autoridade administrativa declarar a nulidade dos atos administrativos praticados a partir daquele eivado de inconstitucionalidade, baixando os autos em diligência. Estes vícios podem consistir em aspectos formais dos atos ou na ausência do exercício contundente do ônus da prova. Caso contrário, considerado regular o procedimento, proferirá o chamado exame de mérito, discorrendo sobre a questão fática suscitada. Essencial que as três partes da decisão tenham coerência, sob pena de nulidade da mesma.

A motivação da decisão, consubstanciada em sua fundamentação, é imprescindível para a validade do ato (artigo 93, inciso X, da CF/88, corriqueiramente repetido pela legislação infra-constitucional), permitindo não só o exercício do direito à ampla defesa pelo sujeito passivo, mas lhe assegurando o direito ao exame do mérito das considerações por ele apresentadas por ocasião da impugnação protocolada.

Importante ressaltar que a decisão não está adstrita aos argumentos apresentados na impugnação administrativa do sujeito passivo. O conhecimento da matéria é amplo, por se tratar de forma de revisibilidade do ato administrativo de lançamento. O limite existente é o ordenamento jurídico, pois é dever da administração pública a observância da legalidade. Logo, não se pode falar em *reformatio in pejus* nestas situações, se a decisão proferida, ainda que prejudique o sujeito passivo, encontre-se em conformidade com a norma jurídica vigente.

A legislação paulista inseriu, recentemente, previsão já utilizada em outros países, como salientado no tópico específico deste capítulo, no sentido de

que o não julgamento da impugnação administrativa no prazo legal implicará na sua rejeição tácita. Este dispositivo é manifestamente inconstitucional, pois não assegura ao cidadão os princípios constitucionais atinentes ao devido procedimento legal, sobretudo no que pertine à justificativa da administração pública quanto à rejeição de seus fundamentos, nos termos do artigo 93, inciso X, da Carta Magna. A rejeição imotivada fere o princípio da legalidade e da motivação dos atos administrativos, maculando o dispositivo em comento. Também viola o princípio constitucional da ampla defesa, já que o sujeito passivo sequer poderá fundamentar seu recurso administrativo, uma vez que a negativa do acolhimento da impugnação não foi devidamente fundamentada. Isto é o retorno ao autoritarismo, ao desprezo dos direitos e garantias fundamentais do cidadão!

10 RECURSO ADMINISTRATIVO

Proferida a decisão administrativa e existindo a revisão do ato administrativo de lançamento pela segunda instância, usualmente denominada de Conselho de Contribuintes ou Junta de Recursos Administrativos, poderá existir o prosseguimento do procedimento administrativo tributário, nas hipóteses estabelecidas na legislação tributária.

Nas situações em que a decisão administrativa é favorável ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, costuma-se inserir a previsão da automática revisão da decisão pela instância hierarquicamente superior – recurso de ofício. Encaminha-se os autos ao Conselho de Contribuintes para a verificação e adequação da decisão ao ordenamento jurídico vigente. Pode-se limitar, nestes

casos, o reexame obrigatório ao valor do crédito tributário discutido, como já ocorre na fase jurisdicional, tendo em vista que este limite é favorável ao próprio cidadão.

É público e notório, no entanto, que a maior parte das decisões administrativas de primeira instância são contrárias aos interesses dos administrados. Nessas hipóteses, a lei estipulará o prazo para a interposição do respectivo recurso administrativo para a segunda instância administrativa, direcionando o recurso ao órgão competente da administração pública. Além da fixação do prazo, normalmente se insere regras ligadas ao aspecto formal do recurso administrativo, tais como: a) direcionado à autoridade administrativa competente; b) utiliza-se da forma escrita; c) indicação do ato recorrido, demonstrando o interesse recursal, isto é, o prejuízo que lhe foi causado; d) qualificação do recorrente e sua assinatura; e) exposição dos fatos e fundamentos. Existindo alguma irregularidade no procedimento administrativo tributário, este deve ser exposto na forma de preliminar, antes de se adentrar no mérito da discussão.

A ausência destes pressupostos formais não pode, todavia, acarretar o não conhecimento do recurso administrativo pelo órgão competente, eximindo-se da apreciação do caso alegado, nos seus aspectos fáticos – jurídicos. Como já comentado, o informalismo pode ser admitido em benefício do cidadão, caso se permita, obviamente, o conhecimento da situação jurídica por parte do órgão julgador, ou seja, o recurso administrativo venha a ser inteligível. Tratando-se de etapa do procedimento administrativo destinada à revisão do ato de lançamento ou de outros atos administrativos tributários, torna-se dever do poder público o exame da questão suscitada.

A decisão administrativa pode também examinar a matéria além dos limites estabelecidos na impugnação dirigida à primeira instância, calcada na

revisibilidade do ato administrativo de lançamento, inclusive no sentido de piorar a situação do sujeito passivo. Nada impede que este, no momento da interposição do recurso administrativo, inove a questão fática e jurídica desenvolvida até aquele instante do procedimento, objetivando sua análise pela autoridade competente, que sempre deverá estar motivada na busca da legalidade do ato administrativo questionado. No tópico próprio, foi ponderada a possibilidade de se anexar, inclusive, novas provas aos autos, sendo imprescindível sua análise no intuito de atingir a almejada verdade material.²⁹⁸

Apesar de pouco comum, sempre possível a apresentação do *pedido de reconsideração*, que funciona como recurso administrativo dirigido à própria autoridade que proferiu a decisão administrativa, buscando a revisão da decisão em virtude dos argumentos consignados nesta peça procedimental. Esta modalidade pode ser usada em qualquer fase do procedimento administrativo, pois natural a possibilidade de erro ou equívoco no exame das questões fáticas e de direito discutidas nos autos, permitindo que a autoridade possa rever sua posição. A legislação federal, no entanto, veda esta possibilidade na primeira instância administrativa, como se depreende do artigo 36 do Decreto n. 70.235/72 e posteriores alterações, bem como na consulta administrativa (artigo 58) e nas decisões proferidas pelo Ministro da Fazenda (artigo 39).

10.1 DUPLA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA COMO DIREITO CONSTITUCIONAL

Questão que suscitou extensa polêmica, a partir da segunda metade da década passada, foi o reconhecimento da dupla instância administrativa como direito

²⁹⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Atlas, p. 492 e ss.

fundamental do cidadão, supostamente previsto no texto constitucional. A indagação surgiu a partir do final de 1996, quando a lei federal que regulamenta o procedimento administrativo tributário foi alterada para se exigir o que se convencionou chamar de “depósito recursal”. O acesso à dupla instância ficou restrita aos sujeitos passivos que estivessem dispostos (e tivessem condições) de efetuar o depósito de parcela do crédito tributário devido (30%, na legislação federal) como pressuposto objetivo de admissibilidade do recurso. Não se tratava de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas de novo requisito de admissão do recurso administrativo. Posteriormente, a União facultou, como alternativa à realização do depósito recursal, o arrolamento de bens também como condição de admissibilidade do recurso administrativo.

Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari afirmam: “Não temos dúvida em afirmar que deflui cristalinamente dos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição da República que o duplo grau constitui princípio constitucional e garantia fundamental tanto para o processo jurisdicional quanto para o administrativo.” Admitem o pagamento de taxa para a interposição do recurso, vinculada à idéia de contraprestação do serviço público executado, mas jamais na exigência de prévio depósito para a admissão do recurso administrativo.²⁹⁹

Na mesma linha de pensamento, admitindo como parte do princípio constitucional da revisibilidade do ato administrativo a dupla instância para o procedimento administrativo, o ex-Ministro do STF, professor Carlos Mário da Silva Velloso:

A Constituição, pois, em dois dispositivos, os incisos LIV e LV, do art. 5º, consagra, expressamente e até de forma redundante: a) o *due*

²⁹⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 168-169.

process of law e os princípios que a este são inerentes; b) o contraditório; c) o direito de defesa com os meios e recursos a ela inerentes; d) duplo grau de jurisdição.³⁰⁰

Com relação à exigência do depósito recursal, assim se posiciona a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro a obtemperar, com acuidade:

Os recursos administrativos têm duplo fundamento constitucional: artigo 5º, incisos XXXIV e LV.

Este último assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (...).

Como a Constituição assegura o direito de petição independentemente do pagamento de taxas, não mais têm fundamento as normas legais que exigiam a chamada "garantia de instância" para interposição de recursos administrativos, ou seja, o depósito de quantias em dinheiro com condição para decisão do recurso.³⁰¹

O professor Celso Antônio Bandeira de Mello aborda, com a precisão que lhe é peculiar, os princípios inerentes ao procedimento administrativo em geral, identificando aqueles que considera obrigatório em quaisquer das suas espécies. Dentre eles ressalta o princípio constitucional da revisibilidade do ato administrativo, vinculado ao da ampla defesa, salientando que a liberdade de manifestação do administrado decorre dos princípios constitucionais do direito de petição e da gratuidade, restando vedada a imposição de ônus financeiro para o exercício do direito:

33. (V) - Princípio da revisibilidade. Consiste no direito de o administrado recorrer de decisão que lhe seja desfavorável. Tal direito só não existirá se o procedimento for iniciado por autoridade do mais alto escalão administrativo ou se for proposto perante ela. Neste caso, como é óbvio, o interessado mais não poderá senão buscar as vias judiciais. (...)

³⁰⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Princípios constitucionais do processo. in *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1994, p. 207.

³⁰¹ ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. Direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Atlas, p. 481-482.

Deveras, seriam impossíveis "o contraditório e ampla defesa", constitucionalmente previstos, sem audiência do interessado, acesso aos elementos do expediente e ampla instrução probatória. Assim, também, seria impossível exercitá-los eficientemente sem direito a ser representado e assistido por profissional habilitado. De outra parte, uma vez que o Texto Constitucional fala em "recursos a ela inerentes" (isto é, inerentes à ampla defesa), fica visto que terá de existir revisibilidade da decisão, a qual será obrigatoriamente motivada, pois, se não o fosse, não haveria como atacá-la na revisão. (...) ³⁰²

Deve-se observar, contudo, que o eminente administrativista não afirma, em momento algum, a existência da dupla instância como direito fundamental do cidadão. Afirma apenas que a revisibilidade do ato administrativo, mediante o exercício do direito da ampla defesa (direito de petição e gratuidade), trata-se de princípio constitucional.

Com efeito, em que pese as abalizadas posições citadas, não vislumbro a dupla instância como princípio constitucional, não havendo qualquer óbice para a instituição, por lei, do procedimento administrativo com somente uma única instância. Permanecerá íntegro os princípios constitucionais da ampla defesa e da revisibilidade do ato administrativo.

No entanto, o que não se pode admitir é a legislação do ente federado adotar o procedimento administrativo com a dupla instância prevista, porém, criando obstáculos para a interposição do recurso administrativo, como ocorre com o depósito recursal ou o arrolamento de bens. Identificada a segunda instância como parte integrante do procedimento, ou seja, do exercício da ampla defesa do cidadão, esta passa a fazer parte, para todos os fins, da interpretação a ser conferida ao princípio constitucional em comento.

Não poderia ser diferente a interpretação ora externada, pois admitir a previsão de obstáculos financeiros ou patrimoniais para a interposição do recurso

³⁰² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 20ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2005, p. 319-340.

administrativo, com o acesso à segunda instância administrativa, constituiria, no mínimo, violação ao princípio constitucional da isonomia, não apreciado pelo Supremo Tribunal Federal nos precedentes sobre a matéria, anteriormente mencionados.

Isto porque, a onerosidade do procedimento administrativo – aí incluídos os recursos que, à luz da revisibilidade, lhe são inerentes, por imposição constitucional – implicaria tratamento desigual aos administrados, em virtude de sua capacidade econômica. Somente teria acesso ao recurso administrativo o administrado que pudesse arcar com o ônus financeiro correspondente, o que equivaleria a um sistema de "recurso censitário", manifestamente incompatível com a ordem constitucional vigente.

11 RECONHECIMENTO DA ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A legislação tributária que estabelece as regras do procedimento tributário administrativo tem inserido previsão no sentido de que não cabe à administração pública, através de seus órgãos julgadores recursais ou de primeira instância, o reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei. Sustentam, em síntese, que a função dos agentes públicos integrantes do Poder Executivo é a aplicação da lei e dos atos normativos regularmente editados, sendo que o reconhecimento de sua validade no ordenamento jurídico vigente é função constitucional do Poder Judiciário.

Esta previsão normativa tornou-se necessária para a administração

pública, sobretudo a federal, a partir do momento que julgadores integrantes do Conselho de Contribuintes passaram a reconhecer a ilegalidade ou inconstitucionalidade das leis ou atos normativos, amparados por expressiva doutrina. Valdir de Oliveira Rocha sustenta que “o órgão decisor administrativo singular pode e deve – conclui-se – conhecer de defesa baseada em inconstitucionalidade e dela decidir; o órgão decisor colegiado administrativo confirmará ou não a declaração de inconstitucionalidade posta em decisão de órgão decisor administrativo singular.” (Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética 1998)

Também o professor Edvaldo Brito endossa a tese acima exposta, citando o professor Dejalma de Campos:

Nessa mesma linha, põe-se Dejalma de Campos, às pp. 106 e 107 do seu livro citado anteriormente. Referindo-se ao Conselho de Contribuintes do ministério da Fazenda diz que esse órgão foi encarregado de exercer o controle de legalidade dos atos administrativos de natureza tributária, contestados pelo contribuinte, portanto, há de competir-lhe decidir a respeito da conformidade ou não de tais atos com as disposições constitucionais e legais que regem a tributação. Prossegue: ‘se o ato administrativo examinado afrontar dispositivo constitucional ou legal vigente o Conselho de Contribuintes não somente pode, como deve, anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade e, assim procedendo, não estará declarando a inconstitucionalidade de lei, mas sim exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à administração pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos (Processo administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58-59)

Neste particular, também discordo da posição dos citados professores, pois aos membros do Poder Executivo cabe apenas e tão somente a aplicação das normas jurídicas editadas, uma vez que a competência para o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade, por expressa determinação constitucional, é do Poder Judiciário.

Admitir posicionamento diverso seria desvirtuar as funções dos poderes constitucionalmente outorgados, causando, seguramente, instabilidade jurídica no exame do contencioso administrativo, em razão das divergências possivelmente existentes, já que os julgadores poderiam desconsiderar as orientações interpretativas firmadas pela administração fazendária.

12 A AVOCATÓRIA E A REVOGAÇÃO DE DECISÃO DO ÓRGÃO JULGADOR COLEGIADO

Estando a decisão administrativa finda, não podia o impetrado, sem antes ouvir a parte beneficiada, avocar os autos, proferindo decisão contrária: violação ao *due process of law* – Anulação do ato, com devolução do prazo de defesa.³⁰³

A avocatória é o ato administrativo em que a autoridade superior determina a imediata subida dos autos, independentemente da instância em que eles se encontrem, mas sempre antes da decisão eventualmente proferida tornar-se irrecorrível, objetivando proferir a decisão administrativa definitiva acerca da questão suscitada. Trata-se, normalmente, de medida excepcional e motivada pelo especial interesse público, em situações em que a matéria discutida é controvertida no âmbito da administração pública.

Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari sustentam que “denomina-se avocação de competência a atração de um processo, inicialmente da competência de órgão hierarquicamente inferior, por um órgão hierarquicamente superior (que

³⁰³ Superior Tribunal de Justiça, MS 5.716-DF, DJU 10.5.1999.

dele somente conheceria em grau recursal), para decidi-lo originariamente.”³⁰⁴ Observa-se no conceito dos referidos autores uma restrição quanto à utilização da advocatória, qual seja, a necessidade de que a autoridade superior que atrai o procedimento administrativo seja competente para julgá-lo na esfera recursal.

O instituto jurídico em comento causa enormes polêmicas pelo seu viés arbitrário, uma vez que o órgão superior retira a discussão de determinada matéria da sua regular tramitação, no âmbito do procedimento administrativo, e profere decisão, quase sempre monocrática e definitiva, como ocorre nas advocatórias realizadas pelos Ministros e Secretários de governo. O questionamento é ainda mais acentuado pelo fato de que estas decisões são, unanimemente, contrárias ao entendimento esposado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Tais considerações são inquinadas de certa ideologia quando expostos seus fundamentos, tendo em vista que os passos do devido procedimento administrativo são definidos pela lei, em consonância com a concepção de Estado que vier a ser adotada. Existindo a previsão da advocatória no ordenamento jurídico, esta não pode ser considerada abusiva se encontra guardada na hierarquia das normas, sobretudo em razão da imparcialidade e da legalidade que, teoricamente, são princípios norteadores dos atos administrativos. A autoridade superior deve sempre se pautar nas regras que determinam a validade destes atos, não se podendo presumir que a avocação da decisão administrativa será desvirtuada simplesmente para favorecer a fazenda pública, sob pena da mesma ser considerada inconstitucional.

O limite a ser observado pelo órgão que avoca o procedimento administrativo é que este ainda não tenha encerrado sua tramitação, que não exista

³⁰⁴ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 114.

decisão irreformável de acordo com o devido procedimento legal. A previsão da advocatária, após o término do procedimento, constitui quebra da segurança jurídica inerente ao Estado de Direito, pois o sujeito passivo será indevidamente surpreendido com a alteração do ato jurídico perfeito, que resultará com a decisão irrecurável, sem expressa previsão normativa.

Na esfera federal não há previsão expressa para a advocatária por parte do Ministro da Fazenda, sendo de sua competência somente as matérias definidas em lei, nos termos do artigo 39 do Decreto n. 70.235/72, com suas posteriores modificações. No âmbito do Ministério da Previdência Social, o artigo 309 do Decreto n. 3.452/2000 prevê que havendo controvérsia na aplicação de lei ou de ato normativo, entre seus órgãos, bem como matéria de excepcional interesse público, poderá o órgão interessado requisitar a solução a ser dada à matéria. Verifica-se que não se trata propriamente da advocatária, já que a manifestação da autoridade superior dependerá de motivação do órgão inferior.

No período de duração da relação jurídica tributária, desenvolvida pelo aspecto procedimental da norma de conduta ou de sanção, o ato administrativo é dotado de plena revisibilidade, por constituir um de seus atributos. A autoridade administrativa responde pelos atos praticados e pelos prejuízos causados, zelando, obrigatoriamente, pelas interpretações conferidas pelos servidores que lhe são subordinados na estrutura organizacional do órgão ou entidade, que está prevista na lei.

Sua função pode ser exercida até mesmo na hipótese do crédito tributário já estiver sendo exigido judicialmente, depois de regular inscrição em dívida ativa. Nessa concepção, não se pode falar em decisão administrativa irreformável, uma vez que a competência constitucional para estabelecer a validade ou não do

procedimento tributário administrativo é o Poder Judiciário. Confira-se a lição do professor Heleno Taveira Tôrres:

Deveras, pelas próprias características do processo administrativo e pelo princípio da inafastabilidade da via judicial, não se pode falar em *coisa julgada administrativa material*, mas essa é a única diferença entre a decisão final de um e do outro. Contudo, ambos contribuem para a noção genérica de *jurisdição*, mesmo que não se possa atribuir caráter terminativo ao processo administrativo, impeditivo de acesso ao Judiciário, porquanto tenha-se, no Brasil, proibição constitucional expressa para que o legislador crie qualquer instrumento com tal efeito.³⁰⁵

A possibilidade em comento não justifica, contudo, que a administração fazendária possa alterar sua interpretação jurídica a seu talante, sem a observância do artigo 146 do Código Tributário Nacional. Na adequação ao princípio da legalidade, sempre deve pautar-se pela isonomia tributária e pela segurança jurídica, justificadores da aplicação comedida do dispositivo legal em epígrafe.

O artigo 53 da Lei n. 9.874/99, que trata da regra geral do procedimento administrativo na esfera federal, aplicável à relação jurídica tributária naquilo que com ela não for incompatível, repete a disposição contida na Súmula n. 473 do Supremo Tribunal Federal: “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.” Destaca-se a manifestação do professor Marcos Vinícius Neder sobre a matéria:

O artigo 54 da mesma lei estabelece a previsão de decadência quinquenal do direito de autotutela da Administração, sobre atos administrativos, mesmo nulos, dos quais tenham decorridos efeitos favoráveis aos administrados e destinatários, salvo comprovada má-fé. O dispositivo é inovador no âmbito do processo administrativo fiscal e tem aplicação imediata, tanto que o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Mandado de Segurança MS n. 6.737-DF (DJ de 13/05/2002, p. 143), decidiu que o prazo para

³⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 30.

anulação de acórdão do Conselho de Contribuintes deve obedecer à limitação temporal prevista no artigo 54 da Lei n. 9.784/99.³⁰⁶

Para concluir, não se pode deixar de registrar, mais uma vez, a necessidade de compatibilizar a interpretação à qual se aderiu, pela sua logicidade com o aspecto procedimental da norma jurídica tributária, sem a rigorosa observância da segurança jurídica do sujeito passivo. Nesse contexto, importante delimitar o prazo para a revisibilidade do ato administrativo, inclusive de lançamento, independentemente da posição adotada pelo órgão julgado colegiado, uma vez que se submete a uma estrutura administrativa com a existência de hierarquia superior.

Tratando-se de relação jurídica pautada na igualdade, da mesma forma que se admite o recurso hierárquico para o sujeito passivo, tem-se que admiti-lo ao sujeito ativo, além da revisibilidade de ofício, nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional. Nunca é demais frisar que o direito brasileiro não possui jurisdição administrativa, sendo a participação do sujeito passivo no órgão colegiado julgador mais um elemento conquistado com a evolução democrática.

Não se pode admitir, contudo, que o título executivo tributário dependa da anuência do cidadão-contribuinte, através de seus representantes num órgão julgador, com participação igualitária. É da essência da relação jurídica tributária seu nexu imputativo, proveniente de lei, independentemente de qualquer manifestação de vontade das partes. A obrigação tributária surge pela subsunção do fato praticado com a hipótese de incidência, e não pela anuência do sujeito ativo ou do sujeito passivo.

³⁰⁶ NEDER, Marcos Vinícius. A Lei n. 9.784/99 – a norma geral que informa o sistema processual administrativo tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário e processo administrativo aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 59.

13 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz-se assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque faz nascer a ação executiva, criando para o credor direito de promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva (...)³⁰⁷

O presente capítulo teve por objetivo desenvolver a análise do aspecto procedimental da norma jurídica tributária através do procedimento tributário administrativo, imprescindível para a validade da formalização do crédito tributário e, por conseguinte, para a formação do título executivo. Justamente por isso Manoel Cavalcante de Lima Neto afirma que

a adoção da relação procedimental como exercício da função pública revela a possibilidade de intervenção do particular na formação dos atos administrativos, de forma administrativa ou judicial, significando uma expansão da tutela jurisdicional nesse campo e indica a busca pela imparcialidade da administração pública no Estado moderno.³⁰⁸

Formalizado o crédito tributário e regularmente intimado o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou determinada a aplicação da sanção, não existindo oposição administrativa ou após a regular tramitação da fase contenciosa administrativa, haverá o que o Código Tributário Nacional denominou, em seu artigo 174, a constituição definitiva do crédito tributário. Logo, poderá o sujeito ativo adotar as medidas necessárias à satisfação do seu direito.

³⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Processo administrativo tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 188.
³⁰⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 44.

Para tanto, o crédito tributário deverá ser inscrito no livro de dívida ativa, permitindo a extração do título executivo (Certidão da Dívida Ativa), com a instauração da execução fiscal (norma processual), que permitirá atingir seu objetivo: o recebimento dos valores devidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Como salientado no capítulo anterior, o procedimento inerente à norma processual diverge do procedimento exigido no desenvolvimento da relação jurídica tributária oriunda da norma de conduta ou de sanção, aqui denominada de aspecto procedimental. Dessa forma, a última etapa do procedimento tributário administrativo constitui, exatamente, a inscrição do crédito tributário e a formação do título executivo. Somente em situações excepcionais, decorrentes de nulidades no curso do procedimento administrativo ou na ilegalidade ou inconstitucionalidade da exação tributária ou da obrigação instrumental é que existirão mudanças a afetar a norma de conduta ou de sanção que originou o crédito tributário.

Não obstante, importante abordar alguns aspectos relativos ao processo judicial tributário, a partir da aplicação do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, o que se examinará brevemente no próximo capítulo.

CAPÍTULO III

A FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO E SUAS REPERCUSSÕES NAS NORMAS PROCESSUAIS

1 O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E A FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO

Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz-se assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque 'faz nascer a ação executiva, criando para o credor direito de promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva.³⁰⁹

O procedimento, como discutido e segundo Élio Fazzalari, seria uma atividade oriunda de uma seqüência ordenada de normas, através de atos e posições subjetivas, ou seja, do sujeito, perante as normas de direito material e processual, com a finalidade de preparar um ato estatal consistente num provimento (ato estatal imperativo, produzido pelo órgão competente do poder público, de acordo com as normas vigentes, podendo ser um ato jurisdicional, legislativo ou administrativo). Igualmente haverá procedimento administrativo, legislativo e judicial, sempre que não for necessário o contraditório com os efeitos acima mencionados.

³⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 188.

No conceito de procedimento apresentado extrai-se uma característica importante na sua definição, qual seja, o fato de que possui uma finalidade específica de provimento estatal, instituto típico da teoria geral do direito público. Não se trata de mero conjunto ordenado de atos jurídicos, mas sim ordenados a atingir um objetivo preconizado no texto normativo, consistente na prática de atos administrativos específicos ou na constatação de determinados fatos relevantes na esfera do direito. Não se deve, portanto, limitá-lo aos atos estatais estabelecidos como provimento, que afetam os interesses de terceiros.

A relação jurídica tributária intitulada principal, como delineado na proposta ora apresentada, desenvolve-se através do aspecto procedimental da norma jurídica em questão, tendente a atingir seu objetivo, que poderá consistir na extinção da obrigação mediante o adimplemento do crédito tributário, dentre as suas distintas possibilidades, ou chegar ao mesmo fim através da exigência forçada por parte do sujeito ativo. Esta última hipótese pressupõe o inadimplemento do sujeito passivo, que implicará no direito do sujeito ativo de acionar o Poder Judiciário, tratando-se do direito brasileiro, para a satisfação do crédito tributário mediante a expropriação forçada do patrimônio do devedor ou seu cumprimento voluntário, após a discussão quanto à exigibilidade da referida quantia.

Sendo assim, concluída a formalização definitiva do crédito tributário, nos moldes em que exposto no capítulo anterior, prossegue-se o desenvolvimento do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, com a inscrição do valor devido na denominada dívida ativa tributária. Tal procedimento permite a extração do título executivo, que servirá como título executivo extrajudicial para o ajuizamento da ação judicial apropriada, denominada de execução fiscal.

Constata-se, portanto, que a formação do título executivo decorre da continuidade da relação jurídica tributária de direito material, através, obrigatoriamente, do procedimento administrativo, que poderá ser contencioso ou não. Realizado o ato de lançamento e existindo a manifestação de inconformidade do sujeito passivo, através do exercício da ampla defesa pelo direito de petição, haverá a fase contenciosa do procedimento administrativo, já mencionada no presente trabalho. Na hipótese do crédito tributário designado de não-contencioso ou da não interposição do recurso administrativo por parte do devedor, haverá a automática formalização definitiva do crédito tributário, com sua inscrição na dívida ativa tributária.

Indiscutível, assim, que o título executivo tributário, intitulado na legislação brasileira de Certidão da Dívida Ativa, reproduzindo os elementos que motivaram a inscrição na dívida ativa tributária, formaliza-se de forma unilateral, sem a necessidade da anuência do sujeito passivo, mas pela mera observância das formalidades legais pelo credor da obrigação. Esta particularidade, como bem destacada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, citado no preâmbulo deste tópico, caracteriza a especificidade da obrigação tributária, tornando-a especial em virtude de seu objeto e de seu devedor. Tratando-se de Estado Democrático de Direito, daí a ênfase na imprescindibilidade do procedimento administrativo, com os princípios a ele inerentes, para a formação válida da Certidão da Dívida Ativa, pois será a única forma de participação do sujeito passivo na formalização do crédito tributário que lhe é exigido em decorrência da suposta prática do fato gerador desta relação.

Logo, a inscrição do crédito tributário em dívida ativa constitui ato administrativo necessário ao regular desenvolvimento do procedimento

administrativo tributário, pois possibilita a exigibilidade do valor devido pelo titular deste direito. Nota-se, da descrição da seqüência procedimental em destaque, que a dívida ativa pressupõe o não cumprimento do dever jurídico pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Não se configura, contudo, ato administrativo imprescindível para qualquer aspecto procedimental da norma jurídica tributária, já que o adimplemento da quantia devida até o momento anterior à inscrição, definida pela legislação de cada ente federado e após a formalização definitiva do crédito tributário, implica na extinção da relação jurídica, sem a prática deste ato jurídico. Nos dizeres de Bernardo Ribeiro de Moraes, “a expressão ‘dívida ativa’ foi consagrada no direito brasileiro como sinônimo de crédito exigível, por estar vencido e não adimplido, isto é, ser dívida exigível.”³¹⁰ Estabelece a Lei n. 4.320/64, que disciplina as finanças públicas:

Art. 39. As importâncias relativas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não cobrados ou não recolhidos no exercício de origem, constituem Dívida Ativa a partir da data de sua inscrição.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa pressupõe, portanto, a inadimplência do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como a formalização definitiva do crédito tributário, que se reveste de liquidez e certeza em razão da natureza especial da relação jurídica, através do aspecto procedimental da norma jurídica.

³¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 17.

2 INSCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA ATIVA

A lei complementar de finanças públicas define conceitualmente a dívida ativa tributária, enquanto as formalidades de sua inscrição foram estabelecidas pelo artigo 201 do Código Tributário Nacional, que passou a defini-la como “a proveniente de crédito tributário dessa natureza, regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

A norma geral de direito tributário delega à lei ordinária de cada ente federado a fixação do prazo para a inscrição em dívida ativa do crédito tributário. Ressalte-se que não se exige a prévia notificação do sujeito passivo quanto à inscrição, pois já se pressupõe que o referido ato administrativo é de seu conhecimento, tendo em vista que a legislação estabelecerá o prazo para sua realização, coincidente com o prazo final fixado para seu pagamento. No caso de procedimento administrativo, equivocadamente designado por processo no citado artigo, a legislação ordinária costuma estabelecer a previsão de 30 (trinta) dias após a publicação da decisão administrativa definitiva para a realização da inscrição.

Carlos Valder do Nascimento afirma que “a inscrição que se caracteriza como ato constitutivo da dívida ativa fazendária, redundando no nascimento do título executivo extrajudicial, apto como título obrigatório para cobrança mediante execução fiscal, tendo em vista a sua presença de certeza e liquidez.”³¹¹ Dessa forma, a inscrição, como os demais atos administrativos, deve se revestir das formalidades legais e o crédito correspondente ser executado pelo órgão

³¹¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Dívida ativa*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 52.

competente, de acordo com o artigo 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), sob pena de invalidar o título executivo que propiciará a cobrança executiva pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

O órgão competente para a inscrição do crédito tributário em dívida ativa será definido pela lei ordinária de cada ente federado, a qual estabelecerá a estrutura administrativa de funcionamento da administração fazendária, normalmente composta da Secretaria de Fazenda ou Finanças e da Procuradoria Geral. Nos Estados da federação e na União, costuma-se a dívida ativa ser inscrita pela Procuradoria, após a revisão de legalidade dos atos praticados no procedimento administrativo até aquele momento, ou seja, mediante a verificação da regularidade da formalização do crédito tributário e da observância do devido procedimento legal. Este procedimento tem se revelado mais adequado, pois a concentração deste controle no órgão responsável pela formalização do crédito tributário possibilitará, com maior probabilidade, o cometimento de equívocos de interpretação da legislação tributária, que prejudicará a execução fiscal, de obrigatória competência das procuradorias ou advocacias gerais. Pertinente as observações de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Há necessidade de se fazer, diante dos créditos não pagos, um controle complementar da legalidade do lançamento, a fim de se verificar quanto à constitucionalidade e legalidade da apuração do crédito tributário. A Fazenda Pública deve verificar eventuais erros na aplicação da lei, fazendo as possíveis alterações. Deve verificar, outrossim, quanto à definitividade do lançamento, se o crédito constituído está na dependência de defesa ou recurso, se houve decisões finais nos processos administrativos ou judiciais.³¹²

O ato administrativo de inscrição na dívida ativa é distinto do ato de lançamento, já que permite sua própria revisão no intuito de assegurar a legalidade

³¹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 59.

e constitucionalidade do crédito tributário. Evitando-se, dessa maneira, comprometer a exigibilidade futura do direito assegurado ao sujeito ativo, deve observar rigorosamente seu aspecto procedimental, como desenvolvimento da relação jurídica, além de cumprir os requisitos apontados no ordenamento jurídico vigente, a seguir explicitados.

2.1 REQUISITOS

O artigo 202 do Código Tributário Nacional, repetido pelo artigo 2º, § 5º, da Lei n. 6.830/80, estabelece os requisitos necessários à válida inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Tratando-se de dispositivos enquadrados como norma geral de direito tributário, não se deve deixar de registrar sua obrigatória observância por todos os entes federados, em especial pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária principal, normalmente responsável pela formalização do crédito e pela verificação de sua regularidade.

O primeiro requisito consiste na identificação e qualificação do devedor, tanto o contribuinte como os responsáveis tributários. Este requisito é pressuposto para a própria validade do ato de lançamento, já que o artigo 142 do Estatuto Tributário estabelece, categoricamente, a necessidade de o sujeito ativo identificar o sujeito passivo da obrigação. Verifica-se, assim, que se trata de pressuposto de validade do crédito tributário, que se não implica a sua nulidade, pelo menos restringe o âmbito de exigência da dívida ativa no momento da execução fiscal de seus valores. Esta restrição se dará pela impossibilidade de exigência do crédito tributário daqueles que não participaram do procedimento administrativo, que

possibilitou a formalização deste crédito e sua inscrição em dívida ativa, permitindo a formação do título executivo com relação aos devedores.

Destaca-se que não podem existir dúvidas quanto à condição de sujeito passivo da obrigação tributária, sob pena de nulidade do crédito e, conseqüentemente, de sua inscrição em dívida ativa, como se verifica do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Ademais, o aspecto procedimental, com a participação de todos os devedores, é necessário para permitir a formação válida do título executivo, como já mencionado, por se tratar de título unilateral. A sendo que a participação do sujeito passivo somente ocorre com sua manifestação no procedimento administrativo, ainda que sua concordância não seja essencial para a existência do título.

Infelizmente este não tem sido o entendimento da jurisprudência pátria, indevidamente consolidada no Superior Tribunal de Justiça, que vem permitindo a inserção do responsável tributário pelo cumprimento da obrigação diretamente na fase judicial de exigibilidade do crédito, isto é, mediante simples petição requerendo sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal. Na ementa a seguir transcrita, evidencia-se a necessidade de se apurar administrativamente a situação de co-responsabilidade, de forma prévia, assegurando todos os direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo, para somente após requerer sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **EXECUÇÃO FISCAL**. CO-RESPONSÁVEL. ART. 135, III, DO CTN. CDA. INCLUSÃO. COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATOS DE GESTÃO.

I - As hipóteses de **responsabilidade tributária** previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa especificamente apontada pelo legislador, que vem a ser a ocorrência de um ato praticado com

excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte do gestor da pessoa jurídica.

II - O pedido de inclusão do co-responsável tributário, indicado para figurar no **pólo passivo** da **execução fiscal**, fica condicionado à apresentação de documentos comprobatórios de que o sócio exercia cargo de gestão na época em que ocorreu o fato gerador do crédito exequendo.

III - É insuficiente, para evidenciar a **responsabilidade tributária** do sócio, fazer constar da CDA a expressão genérica de "co-responsável", sem esclarecer em que condição responde o sócio pela sociedade.³¹³

Esta realidade é inconcebível num Estado Democrático de Direito, que ordenou todo o procedimento administrativo de formalização do título executivo com a participação direta do sujeito passivo da obrigação tributária. Não pode ou não é razoável, alguém que não figurou como parte no desenvolvimento da relação jurídica, no seu aspecto dinâmico, repentinamente receber uma citação judicial para quitar o crédito tributário em cinco dias, como definido na Lei de Execuções Fiscais. Nos dizeres do professor Humberto Theodoro Júnior, "é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou co-responsável."³¹⁴ E continua:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa. (...)

Em suma, a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é curial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acertamento do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-lhe obrigatoriamente.

³¹³ STJ, Resp. 621.900/MG, rel. Min. Francisco Falcão, DJU 31/05/2004, p. 246.

³¹⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 26.

O responsável tributário deve ser identificado desde o primeiro momento possível no desenvolvimento do aspecto procedimental da norma jurídica, e necessariamente na formalização do ato de lançamento. A partir deste momento, há a exigibilidade do crédito tributário e se permite a apresentação formal de sua defesa administrativa, na hipótese de discordância quanto aos valores consignados no ato administrativo.

Poder-se-ia argumentar que, em determinadas modalidades de responsabilidade tributária, não seria possível a inclusão do responsável no momento de realização do ato de lançamento, já que inexistente. Esta situação é possível em diversas das modalidades, em especial aquelas vinculadas às hipóteses de sucessão (artigos 130 a 133 do CNT), que pode ocorrer no próprio curso da execução fiscal. Constatada a integração do responsável na relação jurídica tributária, deverá o sujeito ativo prosseguir no procedimento administrativo tributário, identificando os motivos que levaram ao reconhecimento da responsabilidade tributária. Notificá-lo para que o responsável tenha a oportunidade de apresentar sua defesa e, esgotada a seara administrativa, incluí-lo em dívida ativa e alterar a certidão existente, incluindo-o na execução fiscal e permitindo seu regular trâmite.

Registre-se, mais uma vez, que não se trata de apego exacerbado e exagerado ao formalismo jurídico, ao positivismo extremo. Pelo contrário, o responsável tributário, como também se insere na conceituação de sujeito passivo da obrigação tributária, participando diretamente da relação jurídica tributária, deverá ficar resguardado em seus direitos e deveres, dentre os quais o de discordar do lançamento e apresentar sua manifestação na esfera administrativa, antes que se forme definitivamente o crédito tributário com relação ao mesmo, buscando impedir, igualmente, os efeitos maléficos da inadimplência.

O segundo requisito previsto no artigo 202 do Código Tributário Nacional está ligado ao objeto da obrigação tributária principal, ou seja, o crédito tributário. Determina que no termo de inscrição se indique a quantia devida e a forma de apuração dos juros de mora, permitindo a conferência, por parte do sujeito passivo, e o questionamento de erros formais. Este pressuposto é naturalmente acompanhado da necessidade de se identificar a origem e natureza do crédito, especificando seu fundamento legal.

Ora, tratando-se de título executivo, decorrente de procedimento administrativo que permitiu a regular formalização do crédito tributário, com a conseqüente inscrição em dívida ativa, possuindo presunção de liquidez e certeza, e sendo imediatamente oposto ao sujeito passivo da obrigação tributária, imprescindível que se conste os três requisitos elencados no parágrafo anterior. Somente assim se permitirá a identificação da exigência fiscal pelo devedor, possibilitando, se for o caso, a preparação necessária à adoção das medidas cabíveis para o exercício do seu direito à ampla defesa.

O crédito tributário é expresso, obrigatoriamente, em quantia pecuniária, sendo natural que a formalização realizada pelo ato de lançamento quantifique seu valor pecuniário, que deve constar no título executivo para se saber a pretensão do credor, em juízo. No entanto, chegou-se à conclusão que este elemento não é suficiente, por si só, para uma adequada contraposição do sujeito passivo ou para sua própria informação. Insere-se a necessidade de identificar a origem, isto é, qual o fato que motivou o surgimento da relação jurídica, e a quantificação do crédito tributário. Acrescente-se sua natureza jurídica, indicando se a quantia supostamente devida é proveniente de uma relação jurídica tributária ou não; de tributo ou descumprimento de obrigação instrumental. Por fim, deve identificar exatamente o

dispositivo legal que sustenta a exigência fiscal, relacionado, obviamente, com a origem e natureza do crédito tributário executado.

Importante distinguir a origem da natureza e fundamentação da dívida. Como bem salientou Milton Flaks, a "natureza é a identificação da dívida como tributária ou não tributária"; os "fundamentos são os textos legais ou cláusulas contratuais em que se fulcra o lançamento". Já a origem consiste na "situação de fato ou jurídica que provocou o nascimento da dívida, ou melhor, o fato gerador da obrigação pecuniária para com a Fazenda."³¹⁵

Exatamente nestes requisitos que se apresentam as maiores falhas nos títulos executivos oriundos de relações jurídicas de natureza tributária. Isto porque, em razão da informatização dos lançamentos e respectivas inscrições, costuma-se constar dispositivos normativos que não refletem a exigência fiscal pretendida, efetivamente não permitem ao sujeito passivo o reconhecimento da origem fática e jurídica de seu crédito tributário. São previsões genéricas, que normalmente determinam que todo aquele que não recolhe o crédito tributário deverá fazê-lo com os acréscimos legais. Este tipo de assertiva não possibilita, em definitivo, a identificação do crédito tributário e, muito menos, sua origem e natureza jurídica. Logo, títulos executivos formalizados com estas características devem ser desconstituídos pela sua irregularidade formal, decorrente da não observância dos requisitos estabelecidos na lei complementar, além de sua inconstitucionalidade, pois viola-se os princípios da ampla defesa e do devido procedimento legal.

O extinto Tribunal de Alçada de Minas Gerais decidiu que

(...) fundado o executivo fiscal em certidão de inscrição na dívida ativa, é indispensável que desta conste a origem da dívida, especificamente, não sendo bastante a simples referência ao título

³¹⁵ FLAKS, Milton. *Comentários à Lei de Execuções Fiscais*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 102.

do tributo. Sem a caracterização do fato gerador, ou a situação de fato de que se origina a tributação, ocorre o cerceamento de defesa, que anula a ação executiva...³¹⁶

Com relação ao demonstrativo de quantificação do crédito tributário, este deve estar atualizado no momento da propositura da ação executiva, além do título constar a forma de apuração dos cálculos. Prescreve o artigo 614, inciso II, do CPC, que o credor deverá instruir a inicial da execução com o "demonstrativo do débito atualizado até a data da propositura da ação, quando se tratar de execução por quantia certa." Nos dizeres de Araken de Assis:

Evidentemente, não bastará o demonstrativo sumário, consignando o valor do principal e respectivos acessórios. É necessário que o credor explicita os elementos e critérios empregados para atingir tal montante (por exemplo, a taxa de juros e a forma de capitalização; o índice de correção monetária aplicado e sua base de cálculo). Isto permitirá ao devedor controlar a exatidão da quantia executada e controvertê-la, se for o caso. (...)³¹⁷

A inscrição na dívida ativa deverá constar a data de sua realização, reproduzida no título executivo, assim como consignar o número do "processo administrativo, quando for o caso". A data de inscrição é importante para o acompanhamento do devido procedimento legal, já que constitui ato administrativo obrigatório para se permitir a emissão da Certidão da Dívida Ativa e o ajuizamento da execução fiscal.

No tocante ao apontamento do "processo administrativo", não é demais repetir a impropriedade da terminologia. Todavia, o pior está na expressão "sendo caso", já que o aspecto procedimental é inerente à formalização do crédito tributário. Não é possível a prática do ato de lançamento prescindindo do procedimento

³¹⁶ RT 443/311. No mesmo sentido: TJMT, RT 413/313; TACIVSP, RT 454/161.

³¹⁷ ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pág. 348.

administrativo, pois é exatamente este conjunto ordenado de atos administrativos que permitirá o controle de sua formação por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Recebe-se a citação, com cópia do título executivo, e o devedor não tem a indicação de como poderá aferir a existência válida do crédito tributário!? Este requisito é imprescindível e sempre existente, mesmo nos lançamentos de ofício, gerais, como comentado na hipótese da formalização do IPTU e outros.

Observados os requisitos estipulados pelo Código Tributário Nacional, após o regular trâmite do procedimento tributário administrativo, considera-se válido o ato de inscrição em dívida ativa e, se devidamente repetido no momento da emissão da Certidão da Dívida Ativa, igualmente formalizado o título executivo, ensejando o ajuizamento da execução fiscal.

2.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO

O crédito tributário designado de não contencioso, como já mencionado no capítulo anterior, é um desvirtuamento da aplicação da obrigação tributária, indevidamente chancelada pelo Poder Judiciário. Seu montante é formalizado com base na declaração do sujeito passivo, independente de prévia averiguação quanto à regularidade dos atos praticados pelo mesmo, restando vedado o direito à interposição de qualquer modalidade de recurso administrativo.

Sendo assim, após as declarações prestadas pelo sujeito passivo, mediante uma das obrigações acessórias criadas pela administração fazendária para esta finalidade, o crédito tributário é automaticamente formalizado e, uma vez não quitado pelo devedor, será inscrito em dívida ativa, com o cumprimento dos

requisitos gerais ora comentados, possibilitando a extração do título executivo e a exigência judicial do direito do sujeito ativo da obrigação.

A sistemática prevista para esta modalidade de formalização do crédito tributário, caracterizada como *sui generis* ou aberração jurídica, praticamente impede (ou pelo menos deveria impedir) a futura cobrança do crédito tributário com relação aos administradores da sociedade, uma vez que não restará demonstrada a existência de qualquer fraude perpetrada contra a Fazenda Pública. O mesmo se sucederá com relação a outras hipóteses de responsabilidade tributária, contrariando o requisito preconizado no dispositivo da lei complementar acima discutido.

A título ilustrativo, transcreve-se duas ementas de julgamentos realizados pelo Superior Tribunal de Justiça:

(...) 2. Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.³¹⁸

(...) Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco. Caso não ocorra o pagamento no prazo, poderá efetivar-se imediatamente a inscrição na dívida ativa, sendo exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

4. O prazo prescricional para o ajuizamento da ação executiva fiscal tem seu termo inicial na data do autolancamento.³¹⁹

³¹⁸ Resp. n. 389.098/RS, rel. Min. Luiz Fux, DJU 16.12.2002, p. 252.

³¹⁹ EAREsp. N. 443.971/PR, rel. Min. Garcia Vieira, DJU 24.02.2003, p. 196.

Constata-se, das decisões ora colacionadas, o injustificável equívoco do Poder Judiciário no exame da matéria, com reflexos, inclusive, na forma de contagem do prazo decadencial e prescricional. Autorizou-se a inscrição imediata em dívida ativa, independente de qualquer procedimento administrativo ou notificação do sujeito passivo, como se o próprio recebimento das informações e o processamento dos dados não caracterizassem a existência do procedimento administrativo tributário (certamente esqueceu-se da era da tecnologia e sua utilização para a celeridade e eficiência da administração pública). Neste caso, a tecnologia (procedimento administrativo eletrônico) foi empregada em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo, pois o simples processamento já formaliza o crédito tributário, não se tornando necessária a participação direta e objetiva dos servidores competentes para a fiscalização dos tributos, permitindo a volta da abominável expressão *autolançamento*, como se a atuação do sujeito ativo fosse prescindível para a válida formalização do crédito tributário.

Ademais, surgem questionamentos naturais. Se o valor foi declarado a menor, mas sem vontade deliberada neste sentido (não há dolo e, portanto, tipificação de crime contra a ordem tributária), decorrente de divergência na interpretação da legislação tributária, poderá a fazenda pública exigir a diferença pretensamente devida após ter homologado o lançamento, mediante a inscrição em dívida ativa do montante declarado e não pago, com sua conseqüente execução!? Isto porque, a formalização do crédito tributário, através do ato de lançamento, pressupõe a verificação pela autoridade administrativa de todos os elementos integrantes da relação jurídica tributária, inclusive sua quantificação. Caso esta tenha sido realizada equivocadamente, há evidente responsabilidade funcional pela

desídia do servidor. E no caso em questão? Não poderia o devedor alegar que o sujeito ativo concordou com a interpretação por ele conferida, uma vez que inscreveu somente aquele valor na dívida ativa, chancelando seu posicionamento (que continuou sendo repetido) e a prática adotada!? A autuação fiscal futura não configuraria mudança na interpretação da legislação tributária, aplicando-se somente aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que formalizada a alteração, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional!?

Constata-se, assim, que incongruente o procedimento criado para o crédito tributário não contencioso e o desenvolvimento do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, tal qual modelada no direito brasileiro, apesar das restrições destacadas quanto à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

2.3 INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE INADIMPLENTES

A inadimplência da obrigação tributária, além de impedir a obtenção da Certidão Negativa de Débito, ganhou novo componente, qual seja, a inscrição do sujeito passivo no denominado Cadastro de Inadimplentes – CADIN, uma espécie de SPC e SERASA dos débitos de origem tributária.

Formalizado definitivamente o crédito tributário pela União, esta promove sua inscrição em dívida ativa e a notificação do sujeito passivo de que a ausência de regularização quanto ao adimplemento da obrigação acarretará sua inscrição no CADIN, no prazo de 75 (setenta e cinco) dias. Indaga-se da validade do diploma legal que instituiu e regulamentou o mencionado cadastro, sobretudo nas hipóteses em que a exigência fiscal está sendo discutida judicialmente.

Normalmente se questiona a prática desta medida pela administração pública federal em razão da natureza jurídica da obrigação tributária, cuja legislação assegura uma série de privilégios e garantias à satisfação do crédito tributário pelo sujeito ativo, além de envolver no pólo passivo, via de regra, o cidadão. Qual a necessidade de sua adoção, neste contexto? Caracteriza-se como verdadeira regra de coação para forçar o adimplemento do sujeito passivo.

Poder-se-ia argumentar que o crédito tributário inscrito em dívida ativa é público, toda e qualquer pessoa pode consultar a existência de débito e o respectivo devedor. Esta assertiva encontra-se em consonância com o previsto no artigo 198 do Código Tributário Nacional, com a redação que lhe foi dada pela Lei complementar n. 104/2001. O sigilo fiscal abrange apenas e tão somente os documentos que originaram a formalização do crédito tributário, não o valor e seu devedor. Todavia, resta vedada, por interpretação do ordenamento constitucional, a divulgação do nome dos devedores na mídia,³²⁰ pois esta exposição desnecessária, que abala a imagem e credibilidade, consiste em modalidade coativa de cobrança, intitulada na jurisprudência de sanção política.

Este mesmo raciocínio pode ser aplicado à inscrição dos devedores tributários no CADIN, já que as operações que demandam a regularidade fiscal são asseguradas pela possibilidade de exigência (licitações, contratos administrativos, creditícios, etc.) e existência da Certidão Negativa de Débito ou da Certidão Positiva, com efeito de Negativa, nas hipóteses do artigo 206 do Estatuto Tributário. Não há outro motivo que justifique sua previsão, a não ser, repita-se, a cobrança de forma coercitiva, verdadeira coação moral, reconhecida pela jurisprudência pátria.

³²⁰ No projeto de lei complementar que institui o Código de Defesa do Contribuinte, em trâmite no Congresso Nacional, há expressa previsão para proibir este tipo de divulgação, tratando-se do reconhecimento da desnecessidade desta medida e da sua própria inconstitucionalidade.

Este tipo de medida viola o direito constitucional à intimidade e à imagem, assim como interfere no livre exercício da atividade econômica, pelas repercussões traumáticas que acontecem nestas situações. Os fundamentos são idênticos aos que motivaram a pacificação da jurisprudência, no tocante à inconstitucionalidade das sanções políticas, aqui compreendidas as vedações de emissão de nota fiscal e de apreensão de mercadorias, matérias já sumuladas no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, colacionando-se estas últimas:

Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Com efeito, Hugo de Brito Machado³²¹ define como sanção política, injurídica, ilícita, portanto, a restrição ou proibição imposta, ou a exigência feita ao contribuinte, por meio indireto, para obrigá-lo ao pagamento do tributo.

A Constituição Federal, ao consagrar a tripartição dos Poderes (art. 2º, CF/88), consagrou igualmente o princípio do monopólio da jurisdição (implícito no art. 5º, XXXV, da mesma CF/88). Só o Poder Judiciário pode praticar atos de coerção para a satisfação de direitos subjetivos, não sendo dado ao seu titular (ainda que seja o Estado)³²², senão em hipóteses excepcionalíssimas, o uso de meios coercitivos extrajudiciais para constranger o suposto devedor ao adimplemento. O fisco deve ater-se apenas e tão-somente aos meios juridicamente

³²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 212.

³²² Cf., dentre a unânime doutrina: THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, v. I, p. 47/48.

legítimos, postos à sua disposição, para a cobrança de créditos tributários, que é a execução fiscal. Não lhe é permitido evadir-se da perseguição judicial de seus créditos para a prática de verdadeiros atos de extorsão extrajudicial.

Apesar destas considerações, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu posicionamento, em julgamento realizado na primeira seção, em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, no sentido de que a inscrição é válida, por existir expressa previsão legal:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. INSCRIÇÃO NO CADIN. NATUREZA DO DÉBITO (LEI 10.522/02, ART. 2º, § 8º). HIPÓTESES LEGAIS AUTORIZADORAS DA SUSPENSÃO DO REGISTRO (LEI 10.522/02, ART. 7º).

1. A pura e simples existência de demanda judicial não autoriza, por si só, a suspensão do registro do devedor no CADIN. Nos termos do art. 7º da Lei 10.522/02, para que ocorra a suspensão é indispensável que o devedor comprove uma das seguintes situações: "I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei; II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei.". Precedentes: AGREsp 670.807/RJ, Relator p/ Acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ 4.4.2005; AGREsp 550775 / SC , 2. T., Min. Eliana Calmon, DJ 19.12.2005; EDAGREsp 635999 / RS, 1. T. , Min. Luiz Fux, DJ 20.06.2005; EDREsp 611375 / PB, 2. T., Min. Franciulli Netto, DJ 06.02.2006.

2. Embargos de divergência a que se dá provimento.323

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO MEDIANTE DCTF OU GFIP E NÃO PAGO. INSCRIÇÃO NO CADIN. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO. ART. 2º, § 2º, DA LEI N. 10.522/02.

1. Consoante o art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.522/02, "a inclusão no Cadin far-se-á 75 (setenta e cinco) dias após a comunicação ao devedor da existência do débito passível de inscrição naquele Cadastro, fornecendo-se todas as informações pertinentes ao débito".

2. A norma não faz qualquer distinção entre os casos em que há declaração do tributo pelo contribuinte e aqueles que não há, no concernente à necessidade de notificação sobre a existência do débito passível de inscrição no CADIN.

3. É regra de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, socorre-se do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

4. Inexistência de violação ao art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.522/02.³²⁴

A inconsistência deste posicionamento resta patente na própria fundamentação constante na ementa, em que se admitiu que a existência de questionamento quanto à validade do crédito tributário não inibe, por si só, a inscrição no CADIN, reconhecendo a necessidade da oferta de garantia idônea, nos termos da lei. Este absurdo pode ser confrontado com o princípio da igualdade, pois beneficia as pessoas físicas e jurídicas privilegiadas economicamente, por possuírem bens que respaldem a discussão judicial do crédito tributário. Aquelas que estão na mesma situação jurídica (idêntico crédito tributário formalizado), mas que não possuem condições financeiras, submeter-se-ão aos efeitos nocivos que resultam da inserção do nome do citado cadastro.

Conclui-se, dessa forma, que a inscrição no CADIN é mais um dos mecanismos de sanção política, preconizado como meio coercitivo à exigência do crédito tributário, sendo que sua inclusão no aspecto procedimental da norma jurídica tributária é manifestamente inconstitucional, além de ilegal, restando incoerente o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça com seus julgados sobre o tema *sanção política*.

2.4 PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA

Não bastasse a inscrição no CADIN, retomou-se, recentemente, a discussão relativa à possibilidade do credor tributário promover o protesto extrajudicial do título executivo, equiparando-o aos títulos executivos de origem privada, com os efeitos inerentes a este ato jurídico.

³²⁴ STJ, Resp. n. 781.483/RS, rel. Min. Castro Meira, DJU 01/02/2006.

A mesma fundamentação desenvolvida no tópico anterior aplica-se integralmente ao presente caso, com alguns agravantes. Com efeito, não há justificativa razoável, sequer jurídica, para adoção desta medida, pois visa exclusivamente constranger o sujeito passivo para forçá-lo a adimplir com seu dever jurídico, embora eventualmente não concorde com a exigência fiscal.

No decorrer deste trabalho buscou-se demonstrar a obrigatoriedade do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, principalmente nos Estados Democráticos, justamente pelo fato de que o título executivo oriundo desta relação jurídica não depende da concordância, da anuência do devedor, como ocorre nas demais modalidades de título executivo extrajudicial. Sua formação é imperativa, sendo que o procedimento tributário administrativo é o mecanismo de controle de sua realização e da participação direta do sujeito passivo na constituição do crédito tributário. Esta realidade jurídica justifica a concessão de determinados privilégios e garantias à satisfação do direito da fazenda pública, que é de interesse da própria sociedade, afastando mecanismos que configuram forma coercitiva de exigência do crédito tributário.

Justamente a distinção quanto à formação do título executivo, proveniente da diversa natureza jurídica entre as obrigações tributárias e privadas, que permitem concluir que a sistemática de protesto dos títulos restringem-se àqueles que se originam de negócios jurídicos privados, com manifestação de vontade das partes, afastando-se das obrigações que decorrem da compulsoriedade legal, em que o exemplo característico é o da relação jurídica tributária. Precisa a lição de Ives Gandra da Silva Martins:

Recentemente portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (321/06) autoriza que certidões de dívida ativa da Fazenda Nacional

sejam levadas a protesto. Essa portaria transformou uma nítida relação jurídica de imposição, a partir de seu título executivo, em relação de mera coordenação, em que o protesto se justifica, visto que, livremente pactuada entre as partes, a obrigação não cumprida justifica a medida preparatória do processo falimentar.

Na reação de imposição, tal acordo não existe. O governo impõe ao contribuinte uma carga tributária desmedida – para preservar os detentores do poder e, se houver sobras, prestar, como efeito colateral, serviços públicos à população – razão pela qual as regras de direito privado não lhe são pertinentes, mas aquelas próprias do direito público – e até penal – ou seja, de que nenhuma flexibilidade impositiva é admitida à autoridade exatora, se não o rigoroso cumprimento da lei.³²⁵

A intenção nítida da fazenda nacional parece ser a arrecadação pura e simples, sem observância da estrutura do sistema constitucional tributário e da prática implementada pelo próprio governo federal, que impõe uma carga tributária elevadíssima, num contexto econômico insustentável, desmantelando parcela da força produtiva brasileira. Esquece-se da função primordial do Estado no atendimento da sociedade, atingindo o equilíbrio entre os interesses particulares e públicos, jamais se sobrepondo estes sobre aqueles. Não se está, registre-se, a defender sonegadores, mas a reconhecer a realidade do quadro atual, em que inúmeros contribuintes não conseguem sobreviver no mercado por estas razões. Insiste-se nesta contestação do raciocínio dos administradores da União, pelo fato de que o projeto de lei em trâmite no Congresso Nacional, aprovando a apelidada *Super Receita*, ou Receita Federal do Brasil, tem dispositivo expresso permitindo o protesto da certidão da dívida ativa, convalidando a Portaria da Procuradoria da Fazenda Nacional n. 321/06.

Há posicionamento do Superior Tribunal de Justiça reconhecendo a ilegalidade do protesto pretendido. Espera-se que esta linha de entendimento permaneça após a possível aprovação da lei mencionada, além de estabelecer a

³²⁵ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Protesto de débitos fiscais. *Jornal Gazeta Mercantil*, 24 de maio de 2006, p. A-9.

fixação da condenação de danos morais para os entes federados que prosseguirem nesta trilha. Transcreve-se a ementa da decisão:

Tributário e Comercial. Crédito Tributário. Protesto Prévio. Desnecessidade. Presunção de Certeza e Liquidez. Art. 204 do CTN. Fazenda Pública. Ausência de Legitimação para requerer a Falência do Comerciante Contribuinte. Meio Próprio para Cobrança do Crédito Tributário. Lei de Execuções Fiscais. Impossibilidade de Submissão do Crédito Tributário ao Regime de Concurso Universal Próprio da Falência. Arts. 186 e 187 do CTN.

I – A Certidão da Dívida Ativa, a teor do que dispõe o art. 204 do CTN, goza de presunção de liquidez e certeza que somente pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário.

II – A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão-somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o artigo 38 da Lei n. 6.830/80.

III – Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.

IV – Afigura-se impróprio o requerimento de falência do contribuinte comerciante pela Fazenda Pública, na medida em que esta dispõe de instrumento específico para cobrança do crédito tributário.

V – Ademais, revela-se ilógico o pedido de quebra, seguido de sua decretação, para logo após informar ao Juízo que o crédito tributário não se submete ao concurso falimentar, consoante dicção do artigo 187 do CTN.

VI – O pedido de falência não pode servir de instrumento de coação moral para satisfação de crédito tributário. A referida coação resta configurada na medida em que o art. 11, § 2º, do Decreto-lei 7.661/45 permite o depósito elisivo da falência.³²⁶

A argumentação apresentada pelo Superior Tribunal de Justiça reconhece a impossibilidade do protesto da certidão da dívida ativa pelos dispositivos do Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário, sendo matéria reservada à sua competência, que não pode ser alterada pelo projeto de lei ordinária já citado. Destacou-se, corretamente, a formação unilateral do título, com a série de privilégios garantidos à fazenda pública. Chegou-se à conclusão natural de que sua utilização configura cobrança coativa do crédito tributário, sendo irregular sua previsão no curso do aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

³²⁶ STJ, Resp. 287.824/MG, rel. Min. Francisco Falcão, DJU 20.02.2006, p. 89.

3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E O PROCESSO JUDICIAL

Mas, quem deverá decidir se a norma inferior corresponde à superior, se a norma individual da decisão judicial corresponde às normas gerais de Direito estatutário e consuetudinário? Apenas um órgão que tem de explicar a norma superior pode formular tal decisão. Exatamente como a existência de um fato só pode ser averiguada por um órgão por meio de certo processo (ambos determinados pela ordem jurídica), a questão de saber se uma norma inferior corresponde a uma norma superior só pode ser decidida por um órgão por meio de certo processo (ambos determinados pela ordem jurídica).³²⁷

Formalizado definitivamente o crédito tributário e caso este não venha a ser adimplido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seguramente haverá o acionamento do Poder Judiciário, através da norma jurídica processual, mediante o ajuizamento de uma ação que possa assegurar as pretensões da parte que dela se utilizou, prosseguindo na exigência do crédito de sua titularidade (sujeito ativo) ou questionando a validade da cobrança (sujeito passivo). Nesta etapa, a medida judicial pode ser proposta por quaisquer dos sujeitos da relação jurídica tributária, o que acabará, juntamente com o objetivo almejado, distinguindo as diversas modalidades de ações.

Importante destacar, no entanto, que esta movimentação do Poder Judiciário, pelo exercício do direito de ação, não demanda a formalização definitiva do crédito tributário, pelo menos no que concerne ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Frise-se, por oportuno, que em virtude da independência da norma processual e da norma de conduta ou sanção, o ajuizamento de medida judicial pode se dar a qualquer instante, por todas as pessoas, independente da existência de uma relação jurídica de direito material. Neste caso, possível ao sujeito ativo o ajuizamento de execução fiscal contra determinado sujeito passivo, com a presença

³²⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 223-224.

de uma certidão de dívida ativa dotada de todos os requisitos, embora o suposto devedor jamais tenha praticado o fato gerador ou participado do procedimento administrativo de formação do título executivo! Esta situação reforça as distinções preconizadas no primeiro capítulo, em que se justificou a criação da norma processual e a diferença entre procedimento e processo no direito positivo.

A ressalva se faz necessária pelo fato de que se utilizará o exercício do direito de ação, nesta parte do trabalho, relacionado com a suposta existência do direito material, ou seja, efetivamente constatou-se a divergência com relação à ocorrência do fato gerador ou com relação à sua quantificação. Os interesses antagônicos das partes na relação jurídica motivam a maioria esmagadora das demandas judiciais, uma vez que através da norma processual se permitirá a conclusão da norma de conduta ou de sanção pela realização de seus respectivos objeto ou pelo reconhecimento da inexistência dos mesmos.

A norma processual não produzirá norma individual de direito material a complementar a norma de conduta ou de sanção que originou a discussão judicial, mas apenas permitir o reconhecimento da existência e eventual particularidade da relação jurídica que motivou o embate, permitindo seu desenlace. Neste aspecto, a divergência da doutrina Kelseniana, que assim aborda o tema:

A partir de um ponto de vista jurídico, não pode ocorrer qualquer contradição entre uma decisão judicial com força de Direito e o direito estatutário ou consuetudinário a ser aplicado na decisão. A decisão de um tribunal de última instância não pode ser considerada como sendo antijurídica na medida em que tem de ser considerada como uma decisão de tribunal. (...)

Se a decisão judicial, que é a norma inferior, corresponde à primeira das duas alternativas, que a norma superior apresenta, ou seja, se o órgão – a saber, um tribunal superior – competente para verificar a conformidade da norma inferior à superior não julga aquela ilegal, ou se nenhum teste de legalidade da norma inferior for estabelecido, esta (a decisão judicial) tem – por assim dizer – validade plena, ou seja, não pode ser anulada. Caso corresponda à segunda alternativa,

ela tem – por assim dizer – validade restrita, e isso significa que ela pode, por esse motivo, ser anulada pelo ato especial de um órgão normalmente diverso do órgão que criou a norma inferior e competente para verificar a conformidade da norma inferior à superior.³²⁸

Guardando a diferença entre o trabalho de Hans Kelsen, sustentado no direito consuetudinário, com a realidade do ordenamento jurídico continental, não se pode admitir que os juízes possam criar normas, independentemente de sua hierarquia, sob pena de desmontar a teoria da separação dos poderes estruturada por Montesquieu e acatada pelo direito contemporâneo. A função do magistrado é de aplicar a norma, conferindo a interpretação que entenda adequada, ainda que divergente da posição majoritária da doutrina. Decisão judicial não é verdadeira ou falsa, correta ou incorreta, mas se cumpre, assegurando a estabilidade do ordenamento pela aplicação das normas de conduta e de sanção.

Esta breve digressão se justifica para retomar a questão pertinente à transição do procedimento administrativo para o processo judicial, do procedimento tributário administrativo para o processo judicial tributário, destacando alguns dos aspectos mais relevantes que interferem no aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

O sujeito ativo, via de regra, apenas ajuíza medida judicial após a formalização definitiva do crédito tributário, como é o caso da execução fiscal e da medida cautelar fiscal. Admite-se, porém, em caráter excepcional, sua legitimidade para propor ação judicial antes do momento temporal aqui definido, como ocorre com a propositura de medida cautelar de protesto contra alienação de bens, objetivando evitar a fraude com relação a seu crédito.

³²⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 223 e 229.

O sujeito passivo, por sua vez, não depende da formalização definitiva do crédito tributário para o ajuizamento da medida judicial de seu interesse. Pode, a qualquer momento, sendo possível parte de uma relação jurídica de natureza tributária, discutir a validade da exigência do crédito tributário. Isto ocorre quando, por exemplo, ajuíza medida judicial com pedido preventivo, antecipando à possível subsunção do ato que pretende realizar ao fato jurígeno. Logo, poderá questionar a exigência fiscal antes, durante e depois da formalização do crédito tributário, ou seja, em qualquer etapa do procedimento tributário administrativo, acarretando uma série de reflexos ao desenvolvimento da relação jurídica na sua visão dinâmica. As variações poderão existir de acordo com os atos praticados no curso do aspecto procedimental da norma, em seu estado dinâmico.

Exatamente alguns destes aspectos que se pretende abordar nos tópicos seguintes, demonstrando as conseqüências do processo judicial tributário no desenvolvimento da relação jurídica que pretensamente lhe motivou.

3.1 ESGOTAMENTO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

A convivência entre o procedimento tributário administrativo e o processo judicial tributário sempre foi objeto de polêmica e divergência, tanto na doutrina, como na legislação e na jurisprudência. Várias indagações surgiram a partir da necessidade de se conciliar estas duas etapas de discussão da exigência fiscal, originando diferentes correntes em razão, quase sempre, das distintas premissas usadas para sua análise.

O primeiro ponto que se coloca é quanto à necessidade de se esgotar o aspecto procedimental da norma jurídica tributária para iniciar o processo judicial.

Poderia o sujeito passivo da obrigação tributária questionar judicialmente a exigibilidade do crédito tributário antes de encerrada a fase contenciosa do procedimento? As opiniões são colidentes, embora tenda a prevalecer o posicionamento relativo à inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal que estabeleça esta obrigatoriedade.

No capítulo anterior, na breve síntese de procedimentos administrativos de outros países, verificou-se a existência desta regra e o entendimento de Tribunais acolhendo sua validade, isto é, não se reconhece a legitimidade ativa processual enquanto não exaurido o procedimento tributário administrativo. Este entendimento afeta, sem sombra de dúvidas, o princípio constitucional do livre acesso ao Poder Judiciário, uma vez que na maior parte dos países a jurisdição está reservada a este órgão estatal. Não é admissível submeter o cidadão à prévia discussão administrativa da exigibilidade, sabendo que se trata de mera revisão *interna corporis* dos atos administrativos praticados.

Admitida a possibilidade de ingressar em juízo antes de esgotado o procedimento tributário administrativo, automaticamente surgiu novo questionamento: seria possível a convivência harmônica do procedimento e do processo? Diversas legislações, dentre elas a que regulamenta o procedimento tributário administrativo no âmbito da União, determinam que uma vez não exaurida a fase administrativa e ajuizada a medida judicial, este ato equivaleria à renúncia da discussão administrativa, encerrando-se automaticamente esta etapa do procedimento.

O professor Sérgio Ferraz sustenta que “quando existe – e somente aí – textual preceptivo não há óbice à utilização concomitante da provocação administrativa e da via judicial. A independência e a autonomia das instâncias

constituem fundamento suficiente para essa assertiva.”³²⁹ Defende, portanto, a necessidade de expressa previsão legal para se admitir a tramitação conjunta do procedimento e do processo, embora reconheça a autonomia das instâncias.

Justamente em virtude da independência e da autonomia das instâncias que não há qualquer óbice à tramitação conjunta do procedimento tributário administrativo e do processo judicial tributário, discutindo-se o mesmo objeto. O aspecto procedimental, como delineado, consiste na própria relação jurídica tributária, sendo que a existência de recurso administrativo pleiteando a revisão do ato de lançamento é atributo ínsito ao ato administrativo, podendo ser realizado a qualquer tempo pela administração pública, até mesmo de ofício. O processo judicial é norma autônoma, em que se pede ao órgão ou entidade responsável pela jurisdição, de acordo com o direito positivo, que pela aplicação desta norma estabeleça a interpretação que norteará o desfecho da relação jurídica de direito material. Nota-se, assim, que inexistente interferência entre ambos, pelo contrário, complementam-se.

O ingresso em juízo não exige que o poder público deva obrigatoriamente litigar, pois poderá chegar à conclusão de que o procedimento administrativo tributário está eivado de vícios, levando à nulidade do ato administrativo. Sendo assim, não só pode, como deve rever os atos irregularmente praticados no procedimento administrativo, ainda que existente medida judicial. Esta posição implicará, inclusive, num menor ônus à administração fazendária, que não gastará recursos e esforços na disputa que sabe equivocada, cometendo arbitrariedade que não se encontra em conformidade com o ordenamento jurídico, além de minorar os ônus sucumbenciais que lhe serão impostos.

³²⁹ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de segurança*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 97.

Esta situação específica pode existir tanto na hipótese em que o sujeito passivo apresenta seu recurso administrativo e, simultaneamente, vai a juízo; como no caso em que o devedor faz a opção de demandar judicialmente, sem se utilizar do direito de defesa que lhe é assegurado na esfera administrativa. Em quaisquer destas hipóteses é dever da administração proceder à revisão do procedimento tributário administrativo, adequando-o à legalidade.

O legislador, mais uma vez desvirtuando o exercício de sua função, já pretendeu criar prazo prescricional de apenas 180 (cento e oitenta) dias para o ajuizamento de medida judicial questionando a validade do crédito tributário formalizado através do aspecto procedimental da norma jurídica tributária. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Adin n. 1.922, rechaçou corretamente a previsão legal, por considerá-la incompatível com o art. 5º, LV, do texto constitucional.

3.2 NULIDADES

Como venimos refiriendo, las normas reguladoras del procedimiento administrativo en general, y de los procedimientos tributarios en particular, rodean la práctica de la notificación de una serie de formalidades tendentes a garantizar que el interesado tome pleno conocimiento del contenido de lo que se le notifica, así como de los medios que tiene para, en caso de disconformidad con el mismo, obtener una adecuada tutela de sus intereses mediante el recurso, en su caso, a la vía judicial. De ahí la importancia de que la Administración guarde una exquisita observancia de los mencionados requisitos. Lamentablemente, sin embargo, resulta muy frecuente que la práctica de las notificaciones no se lleve a cabo con el escrúpulo necesario, adoleciendo a veces las mismas de defectos que pueden llegar a impedir el cumplimiento de su función, en claro perjuicio de los derechos constitucionales a la defensa y a la tutela judicial efectiva de sus destinatarios.³³⁰

³³⁰ BERRO, Florián García. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 148-149.

A regularidade no desenvolvimento do aspecto procedimental da norma jurídica tributária é essencial para assegurar a presunção de liquidez e certeza do título executivo, evitando que o sujeito ativo deixe de arrecadar os valores de sua titularidade por equívocos na realização dos atos administrativos. Não por se tratarem de meros equívocos formais, mas por constituírem erros que acarretam sérios prejuízos ao sujeito passivo, que será surpreendido pela ausência do devido procedimento legal, prejudicando, por conseguinte, seu direito à ampla defesa.

A existência de atos praticados sem a observância do aspecto procedimental da norma levará à nulidade do procedimento, por macular os atos praticados posteriormente àquele eivado com o vício. Dessa forma, também atingirá a validade da Certidão da Dívida Ativa, já que esta constitui mais uma etapa do procedimento tributário administrativo. A irregularidade do título executivo, por sua vez, implicará na sua desconstituição e encerramento da execução fiscal sem a satisfação de seu direito ao recebimento do crédito tributário.

Neste sentido o entendimento dos próprios tribunais administrativos, como se depreende da seguinte decisão prolatada pelo Conselho de Contribuintes Federal, órgão do Ministério da Fazenda:

Ementa: IRPJ. Processo administrativo fiscal. Lançamento tributário. Pressupostos. Consistência jurídica. Nulidades. O lançamento tributário, por constituir-se em ato administrativo, está sujeito aos princípios da legalidade e da publicidade, nos termos do art. 37, caput, da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa (CF, art. 5º, inc. LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver adequadamente descrita, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento e, de conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Declara a nulidade do Lançamento Tributário.³³¹

³³¹ Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Acórdão n. 101-87.101.

Não se pode deixar de enfatizar, novamente, o absurdo das decisões que reconhecem a existência de defeitos formais no título executivo ou no decorrer do procedimento tributário administrativo,³³² mas deixam de reconhecer a nulidade, pois a “omissão de dado que não prejudicou a defesa do executado, regularmente exercida, com ampla segurança, valida-se a certidão para que se exercite o exame de mérito.”³³³ Destacou-se, anteriormente, que a ausência do cumprimento da lei que determina a seqüência ordenada dos atos administrativos, que consolidarão o título executivo, já constitui infração, causando prejuízo à parte da relação jurídica, caso contrário não teria sentido a aprovação daquela regra e sua vigência no ordenamento jurídico. Não cabe ao Poder Judiciário definir quando a norma deve ou não ser aplicada, sua função é meramente de assegurar sua observância.³³⁴

O professor Humberto Theodoro Júnior colaciona, em sua obra, a seguinte decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo a nulidade do título executivo:

³³² “Tributário. Notificação fiscal. Procedimento eletrônico. Falta de assinatura, função ou cargo. Nulidade. Inexistência. Ampla defesa assegurada. A falta de assinatura, função ou cargo do servidor não anula a notificação fiscal de lançamento de débito emitida por procedimento eletrônico, nos termos do art. 11, parágrafo único, do Decreto 70.235/72, desde que assegurada ampla defesa ao contribuinte.” Isso por se trata do Poder Judiciário!? Quem cometeu a lesão? Contra quem o contribuinte se insurgirá? A determinação legal é enfeite estilístico? (AC 2000.04.01.049881-3/SC, TRF da 4ª Região)
Não fosse suficiente, transcreve-se decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes Federal:

“IRPJ – CSL – IR – FONTE – Auto de infração – Imperfeição no enquadramento legal – Declaração de nulidade – Ausência de demonstração de prejuízo – Impossibilidade. A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, a sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dela se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.” (Acórdão n. CSRF/01-03.264, sessão de 19/03/2001). Se a ausência de fundamentação adequada já não é, de per si, prejuízo evidente ao direito à ampla defesa, é melhor não tecer as demais considerações sobre a decisão!

³³³ STF, RE n. 99.993, Rel. Min. Oscar Corrêa, RTJ 107:1288.

³³⁴ Nesse mesmo sentido: “A técnica deve servir de meio para que o processo atinja seu resultado. Crítica-se não o dogmatismo, mas o dogmatismo puro, o formalismo indiferente aos reais problemas a serem solucionados no processo. (...) Processo é instrumento de justiça material.” (BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material sobre o processo*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51). Refuta-se igualmente a idéia do dogmatismo exacerbado, pois a vontade legislativa não pode submergir às interpretações equivocadas, como se a forma de realização dos atos não fosse mecanismo substancial para assegurar a aplicação do direito material, resguardando os interesses das pessoas. A dita justiça material, pregada por Chiovenda e atualmente incentivada pelo professor Cândido Rangel Dinamarco e a intitulada escola paulista, somente pode ser considerada pela aplicação do direito positivo, sem a concepção de valores subjetivos dos diversos aplicadores, diante da ausência de objetividade do termo.

Nesse sentido, o STJ tem decidido ser ilícito e incerto o crédito da Fazenda Pública, relativo a ICMS, se esta faz constar da certidão, englobadamente, o fornecimento de alimentação e bebidas, tendo a lei dispensado o pagamento do tributo referente a uma dessas verbas (1. T., Resp. 63.747-3-SP, Rel. Min. César Asfor Rocha, ac. de 21-08-1995, DJU, 16.out. 1995, p. 34612).³³⁵

Equivocado o entendimento consignado na referida decisão, pois a existência de crédito tributário a maior no título executivo não pode acarretar sua nulidade, quando se sabe exatamente o montante que deverá ser decotado da execução fiscal. Caso esta regra fosse assim, toda vez que se reconhecesse a irregularidade da exigência do crédito tributário, ainda que de mínima parcela, Ter-se-ia que desconstituir o título executivo em razão de sua nulidade, pela suposta ausência de liquidez e certeza da certidão. Retoma-se a lição de Humberto Theodoro Júnior:

Advirta-se, contudo, que não é qualquer excesso de execução que se pode singelamente decotar no curso do processo, mas apenas aqueles cujo valor será certo e preciso, de modo que o saldo remanescente possa ser qualificado de líquido e certo. A propósito, já se decidiu que 'o reconhecimento de que o credor está cobrando mais do que é devido não implica a nulidade do título executivo extrajudicial, desde que a poda do excesso possa ser realizada nos próprios autos, mediante a supressão de parcela destacável da certidão de dívida ativa ou por meio de simples cálculos aritméticos. Não é esse o caso quando, excluído da base de cálculo do ICMS o valor da contribuição ao IAA, há necessidade de novo lançamento fiscal para apuração do tributo efetivamente devido' (STJ, 2. T. REsp. 193.663-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, ac. de 15-12-1998, DJU, 19 abr. 1999, p. 120). Enfim, se o reconhecimento de excesso conduz à necessidade de um novo levantamento para fixar o verdadeiro valor tributário, o caso é de nulidade da inscrição e, conseqüentemente, de necessidade de reabrir o processo administrativo para obter novo título executivo.³³⁶

Não se pode, jamais, num Estado Democrático de Direito, admitir que os fins justificam os meios, como também defende José Roberto dos Santos Bedaque:

³³⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 16.

³³⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 17.

Toda vez que o ato processual, não obstante praticado em desconformidade com o modelo legal, atingir seu escopo, a nulidade não deve ser declarada. O princípio da legalidade das formas e a necessidade de observância às regras do procedimento são garantia do resultado do processo. Se este for alcançado, deixa de ter relevância o não atendimento à forma.³³⁷

Não é excesso destacar que o procedimento não existe como resultado do processo, mas como direito e garantia fundamental do cidadão, que ao acionar o órgão ou entidade competente para a prestação jurisdicional saberá todos os atos a serem realizados e, normalmente, seus respectivos prazos, sob pena de se eliminar a segurança jurídica. O aspecto procedimental da relação jurídica de direito material não destoa da sancionatória, da instrumental e da norma processual quanto à finalidade de sua existência, apenas se alterando pelas regras aplicáveis a cada uma.

A ausência dos requisitos legais, decorrentes do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, implica a nulidade do título executivo e dos atos irregularmente praticados no curso do procedimento tributário administrativo. Apresentadas estas considerações, passa-se às considerações de pontos polêmicos de algumas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

³³⁷ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material no processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 113. Prossegue o autor: “Um dos critérios para verificar a existência de prejuízo decorrente do vício processual tem em vista elementos do próprio direito material. Se a sentença de mérito puder ser proferida em favor daquele a quem o reconhecimento da nulidade iria favorecer, não há por que decretá-la (CPC, art. 249, § 2º).” Ora, a compreensão quanto à possibilidade da análise de mérito, diante da ausência ou não de prejuízo, não poderia ser poder subjetivo do magistrado num Estado Democrático, mas regra objetiva do direito positivo.

4 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ASPECTO PROCEDIMENTAL

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário está vinculada à particularidade da relação jurídica de natureza tributária, que estabeleceu hipóteses em que o cumprimento da prestação da obrigação não pode ser exigida, pelo menos enquanto perdurarem os motivos erigidos no artigo 151 do Código Tributário Nacional. A previsão da suspensão pode surgir automaticamente, ou seja, com a prática, pelo sujeito passivo, do ato previsto na lei, ou mediante a deliberação de órgão da administração pública direta ou judiciária, como também preconizado na norma jurídica.

A suspensão pode ocorrer antes do momento de sua exigibilidade, isto é, antes do vencimento do objeto obrigacional, ou após decorrido a data consignada pela legislação para o recolhimento do crédito tributário. Igualmente poderá ser anterior ou posterior à prática do ato de lançamento, como ato administrativo imprescindível à exigência do crédito tributário no procedimento tributário administrativo.

Registre-se, contudo, que a suspensão sempre será da exigibilidade do crédito tributário, jamais da obrigação, que se refere à própria relação jurídica oriunda da hipótese normativa. O vínculo relacional persiste, restando temporariamente sobrestado no seu curso pela incidência da regra de suspensão, já que eficaz a aplicação da norma jurídica tributária.³³⁸

³³⁸ Em sentido contrário, motivando o registro desse entendimento, o posicionamento de Décio Porchat, que admite a ineficácia temporária da norma jurídica e a suspensão da própria obrigação, tendo em vista que adota o conceito de exigibilidade com o efetivo direito de cobrança do sujeito ativo, com suporte na lição de Paulo de Barros Carvalho, como já destacado. (PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 168 e ss.).

Também é importante destacar que a suspensão da exigibilidade pode se consumir tanto na norma tributária de conduta como na sancionante, já que o dever de efetuar o recolhimento de uma quantia pecuniária aos cofres públicos, intitulada justamente de crédito tributário, ocorre nas duas espécies normativas, como anteriormente observado.

Eurico de Santi, abordando a matéria, enfatiza que “a regra-matriz de suspensão da exigibilidade do crédito atinge a regra-matriz de exigibilidade do crédito e não o suporte fático do fato jurídico suficiente para produção do ato-norma administrativo de lançamento tributário. Portanto, a autoridade administrativa pode efetuar o ato-fato de lançamento mesmo que tenha sido realizada qualquer daquelas hipóteses da regra-matriz de suspensão. A suspensão ataca a exigibilidade do crédito, não a norma de competência administrativa que juridiciza o ato-fato de formalização do crédito.”³³⁹ Embora comungue do entendimento manifestado quanto à interseção apresentada entre a regra-matriz de suspensão e da exigibilidade do crédito tributário, devo discordar da possibilidade da realização do ato administrativo de lançamento. A divergência se dá na conceituação do termo exigibilidade, que na visão do autor ocorreria somente após a formalização definitiva do crédito tributário. Ademais, a norma de competência ou organização estabelece, pelo seu nexo categórico, a atribuição da função da prática do ato administrativo, já que o momento de sua realização dependerá do desenvolvimento da relação jurídica no seu aspecto procedimental, em quaisquer das demais normas jurídicas, de acordo com a classificação aqui adotada. Completa-se esse entendimento com a admissão de que impedido de realizar o ato administrativo de lançamento, não haverá qualquer prejuízo para o sujeito ativo da obrigação tributária, pois a suspensão da

³³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 171 *et seq.*

exigibilidade deve ser interpretada como modalidade de suspensão do prazo decadencial.³⁴⁰

A moratória, assim como o parcelamento, até por possuírem a mesma natureza jurídica,³⁴¹ têm sua origem vinculada à possibilidade de se permitir a regularização do crédito tributário devido ao sujeito ativo da obrigação, em momento futuro, normalmente após de já configurada a situação de inadimplência. Essa autorização assegura ao sujeito passivo a certeza de que o fisco não adotará qualquer medida tendente à satisfação do seu direito, além de lhe garantir a prática de quaisquer atos permitidos àqueles que não têm qualquer débito com a administração fazendária. Sua concessão sempre dependerá de autorização legislativa, podendo ser reconhecida imediatamente ao sujeito passivo ou condicionada a decisão fundamentada da administração fazendária, mediante a observância do aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

As demais hipóteses, que interessam mais de perto ao presente trabalho, foram previstas com o objetivo de permitir que o sujeito passivo pudesse questionar

³⁴⁰ Usual a utilização das distinções vislumbradas no direito privado para conceituar os institutos da decadência e da prescrição, como modalidades de extinção do crédito tributário. Enumeram as seguintes características: a decadência pode ser reconhecida de ofício pelo magistrado, o que não ocorre na prescrição, que deve ser alegada pela parte; o prazo decadencial não se suspende nem se interrompe, diferindo do prazo prescricional; a decadência refere-se à perda do direito, enquanto a prescrição consiste na perda do direito de ação. Destes elementos, somente o último caracteriza a distinção entre os mencionados institutos jurídicos, pois os demais nada mais são do que regras de direito positivo, alteráveis a qualquer instante pelo legislador, como recentemente se sucedeu com a possibilidade de reconhecimento de ofício, pelo juiz, da prescrição – primeiramente na jurisprudência e, sem seguida, mediante modificação do ordenamento. A suspensão ou interrupção do prazo decadencial não o desnatura, sendo necessário para a preservação de determinados direitos, em face do desenvolvimento das relações jurídicas, como ocorre nas obrigações tributárias. Perdurando as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se pode admitir a contagem do prazo decadencial, pois o sujeito ativo encontra-se impedido de realizar qualquer ato tendente à satisfação do seu crédito tributário. Como não há inércia, não se admite, pela lógica jurídica que formula a teoria geral do direito, a possibilidade de se cogitar em decurso de prazo decadencial, que pressupõe a omissão do titular do direito.

³⁴¹ A doutrina costumadamente reconhecia o parcelamento como uma forma de moratória, isto é, uma prorrogação do prazo de cumprimento da prestação objeto da relação jurídica, estabelecida por lei, em virtude do nexo de causalidade da obrigação tributária. Ocorre, contudo, que a jurisprudência, inexplicavelmente, não reconheceu que os institutos possuíam a mesma natureza jurídica, admitindo a negativa da concessão da certidão positiva com efeito de negativa, prevista no artigo 206 do Código Tributário Nacional quando presente uma causa de suspensão da exigibilidade. Esta distorção motivou a alteração do artigo 151, com a inclusão expressa do parcelamento, em seu inciso VI, pela Lei complementar n. 104/2001. Afirma Maria Leonor Leite Vieira que “o parcelamento concedido para pagamento da maioria dos tributos, reveste-se das características de moratória.” (VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 47).

a validade do lançamento tributário, sem sofrer as conseqüências inerentes àqueles que se tornam inadimplentes com o dever jurídico tributário. Asseguram os direitos e garantias fundamentais do cidadão, sobretudo de natureza processual, em razão da formação unilateral da Certidão da Dívida Ativa. Logo, encontram-se interligados com processos judiciais, com exceção ao recurso ou reclamação administrativa (artigo 151, inciso III, CTN), interferindo diretamente no aspecto procedimental da norma jurídica tributária.

4.1 DEPÓSITO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O depósito integral do crédito tributário,³⁴² no curso do procedimento tributário administrativo ou do processo judicial tributário, suspende a exigibilidade do crédito tributário, permitindo ao sujeito passivo a discussão da validade da cobrança fiscal sem sofrer os constrangimentos inerentes aos devedores. Confere, ainda, maior segurança quanto à futura exigência dos valores, caso não logre êxito na discussão, pois como se trata do depósito exato da quantia lançada pelo sujeito ativo, basta sua conversão em renda, nos termos do artigo 156, inciso VI, do Estatuto Tributário, para a extinção da relação jurídica tributária.

A conversão do depósito integral em renda sempre terá o efeito de extinguir o crédito tributário, mesmo nas situações em que a correção monetária e os juros que se aplicam ao direito da fazenda pública venham a ser distintos daqueles utilizados para os depósitos judiciais, desvirtuando o valor atualizado do crédito tributário e o montante depositado na instituição financeira. A sistematização da lei complementar tributária é perfeita neste aspecto, pois propicia maior

³⁴² Súmula n. 112 do Superior Tribunal de Justiça: "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro."

segurança para o questionamento da relação jurídica, não inviabilizando o livre acesso ao Poder Judiciário, já que não sofrerá os efeitos da mora e não deverá recolher qualquer diferença ao final da ação ou do procedimento administrativo.³⁴³

A União, com objetivo de corrigir esta distorção e ter acesso ao enorme valor depositado judicialmente nas milhares de demandas de natureza tributária, modificou a legislação para que a quantia fosse depositada na própria conta do tesouro nacional, que utilizaria o recurso na condição de ingresso público, devolvendo-o pela imediata determinação judicial. Na hipótese de restituição, o montante seria devolvido ao sujeito passivo com os mesmos critérios de correção / juros (taxa selic) empregados para o crédito tributário de sua titularidade. Esta sistemática passou a ser adotada por outros entes federados.

Não é objetivo do presente trabalho discutir a validade desta norma jurídica, mas se pode salientar que a natureza jurídica do depósito judicial, principalmente para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não permite a situação em epígrafe, em que se discute a validade da exigência fiscal e, ao mesmo tempo, autoriza o pretense credor a receber os recursos! Se nas obrigações de natureza privada isto configura manifesto absurdo, indiscutível a irregularidade da adoção desta medida no âmbito de uma relação jurídica de direito público.

Fez-se esta menção exatamente pela dificuldade da doutrina e da jurisprudência em compreender a natureza jurídica do depósito integral previsto no Código Tributário Nacional. Usual afirmar que se trata de garantia de recebimento do crédito tributário pelo sujeito ativo,³⁴⁴ caso o sujeito passivo não obtenha sucesso na

³⁴³ Raríssimos os casos de depósito integral em sede de procedimento tributário administrativo, pois o recurso já acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Este depósito pode ser opção do sujeito passivo para evitar justamente a hipótese descrita neste parágrafo, a divergência entre a correção monetária e os juros que alteram o valor do crédito tributário e a remuneração oferecida no mercado financeiro para a mesma quantia, que normalmente é menor.

³⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 361. Nesse mesmo sentido, nas obras já citadas: Sacha Calmon Navarro Coêlho e Décio Porchat. Concordando com a possibilidade de

discussão judicial ou administrativa. Depositado o valor integral da quantia exigida, automaticamente se extingue o crédito tributário com sua conversão em renda do poder público.

Ocorre, todavia, que o depósito integral não foi realizado para garantir qualquer direito do sujeito ativo, mas apenas e tão somente suspender a exigibilidade do crédito tributário com relação ao sujeito passivo, ao próprio depositante. Tanto que se trata de depósito facultativo, realizado sem a necessidade de autorização judicial, em qualquer momento do procedimento da norma processual, como já consagrado na jurisprudência pátria, e que não interfere no direito à discussão da validade do crédito tributário, como eventualmente ocorre na execução fiscal, para o ajuizamento dos respectivos embargos à execução.³⁴⁵

Os valores não estão sendo depositados para realização da penhora, em garantia ao processo executivo para seu regular prosseguimento, mas, repita-se, para assegurar ao sujeito passivo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto discute a validade de sua exigência, até o momento que lhe for conveniente.

Esta afirmação também se encontra em disparidade com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, que se equivoca quanto ao exame da natureza jurídica do depósito integral do crédito tributário, reconhecendo no ato verdadeira oferta de garantia ao sujeito ativo da obrigação tributária. Dessa forma, consolidou o entendimento de que os valores depositados somente podem ser

levantamento: Maria Leonor Leite Vieira, sustentando na p. 55 da obra mencionada: "Se o juiz simplesmente converte em renda o valor depositado – ao fim da ação – estará ele imiscuindo-se em seara a que não está permitido, ou a que está impedido, pois que, além de adentrar na propriedade do sujeito passivo (autor) estará, em muitos casos (quicá em todos), lançando tributo cuja competência é exclusiva da Administração Pública. De outro modo, se aquele crédito já fora lançado, antes ou no curso da ação – não vem ao caso – estará esse executando um crédito e, portanto, aparelhando um título não previsto na lei processual."

³⁴⁵ "O depósito em dinheiro corresponde a uma pura manifestação de vontade do particular, produtora de efeito suspensivo *ex lege*, sem a necessidade de cooperação do titular do crédito tributário, nem da intervenção do juiz, nem da verificação de pressupostos para o seu exercício." (XAVIER, Alberto. *Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 432).

levantados ao final da discussão judicial, por aquele que for o vencedor da demanda.³⁴⁶

Diante dos diversos questionamentos sobre o direito ao levantamento dos depósitos judiciais realizados de acordo com o artigo 151, inciso III, do CTN, resolveu-se aprovar a Lei n. 9.703/98, que em seu artigo 1º, § 3º, determinou que os depósitos realizados após 01 de dezembro de 1998, só poderiam ser levantados "após o encerramento da lide ou do processo litigioso". No tocante aos depósitos anteriores a esta data, resolveram aplicar o disposto no artigo 32, § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, ao prever que "após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública".

A mistura indevida dos dispositivos demonstra muito bem a confusão quanto à definição da natureza jurídica do depósito integral. Isto porque, a Lei n. 6.830/80 trata, efetivamente, de garantia do juízo, relativa à penhora dos valores no curso da execução fiscal, justificando suas disposições. No entanto, a Lei n. 9.703/98 refere-se ao período de discussão do crédito tributário, ou seja, ao depósito para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sendo assim, apesar da expressa disposição legal, esta não pode ser considerada válida em confronto com a lei complementar em comento, pois cria restrição não determinada pela norma geral de direito tributário. Tratando-se o depósito integral de faculdade, como exposto pelo próprio Poder Judiciário, o sujeito passivo tem o direito de levantar a quantia a partir do momento que não mais pretende a suspensão da exigibilidade, permitindo ao sujeito ativo a adoção imediata

³⁴⁶ "Depósito judicial. Indisponibilidade. A jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que, embora voluntário, o depósito dos tributos controvertidos fica vinculado ao processo e sujeito ao regime de indisponibilidade até o seu término, sendo o respectivo montante devolvido ao autor ou convertido em renda da Fazenda Pública, conforme a ação seja bem ou mal sucedida. Recurso Especial conhecido e provido." (REsp 116480/PE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJU 02/06/97, p. 23782; RESP 165673 / SP, Rel. Min. GÁRIA VIEIRA, DJU 17/05/99, p. 130; Resp 40357, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, DJU 18.04.94, p. 8479, dentre outros).

das medidas necessárias à satisfação do seu crédito tributário, inclusive com os acréscimos moratórios, se for o caso.

Finalizando este tópico, cumpre destacar que o depósito integral deve ser realizado em moeda corrente nacional, não existindo autorização para suspender a exigibilidade do crédito tributário mediante a oferta de garantia idônea, nem mesmo título da dívida pública,³⁴⁷ como acontece com relação ao CADIN.

Procurou-se destacar os aspectos mais importantes do depósito integral do crédito tributário como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista a interferência de sua realização no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, acarretando relevantes conseqüências para o rumo da relação jurídica tributária.

4.2 RECURSO ADMINISTRATIVO

O artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, estabelece que o recurso ou a reclamação administrativa suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos em que regulamentados pela legislação ordinária de cada ente federado. Trata-se de medida atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária, que discorda do ato de lançamento realizado ou de outro ato administrativo do procedimento tributário realizado pelo sujeito ativo. Logo, possui ligação direta com o direito constitucional de petição e do exercício da ampla defesa, assegurados aos cidadãos no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Evidente, assim, que a regulamentação a ser realizada pelos diversos entes federados deve limitar-se aos elementos formais do recurso ou da reclamação

³⁴⁷ “O art. 151, II, CTN, evidenciando o depósito integral em dinheiro, não contempla a hipótese da suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante o depósito de TDA’S.” (STJ-2ª Turma, REsp 50840, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU 11.09.95, p. 28796)

administrativa, como atos integrantes do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, sem instituir qualquer restrição ao exercício deste direito pelo sujeito passivo, perante o sujeito ativo da relação jurídica. Seria mesmo incoerente, para não dizer inconstitucional, admitir que a lei ordinária pudesse delimitar o campo de atuação da lei complementar, obrigatória na espécie (artigo 146, inciso III, do CTN), ao disciplinar direito garantido ao cidadão, baseado no próprio texto constitucional.

O depósito recursal, como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo, já tratado anteriormente, consiste em exemplo típico do absurdo jurídico ora discutido. Limita-se o acesso ao devido procedimento legal, assegurado pelas normas de superior hierarquia. Incompreensível que o Poder Judiciário possa acatar estas indevidas restrições aos direitos e garantias fundamentais do cidadão!

Outro equívoco que se pode destacar na interpretação do dispositivo legal em comento, prejudicando o regular desenvolvimento do aspecto procedimental da norma de conduta, consiste no entendimento de que somente os recursos administrativos previstos na legislação tributária, dotados de efeito suspensivo, têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Neste sentido a manifestação de Carlos Mário da Silva Velloso:

Porque, em tal caso, o pedido de reconsideração é autêntico recurso administrativo, posto à disposição do interessado. Se o pedido de reconsideração não está previsto em lei, então não tem este o condão de impedir a fluência do prazo, aplicando-se a Súmula 430.³⁴⁸

O Estatuto Tributário não limita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário à hipótese de interposição do recurso administrativo, aqui entendido como qualquer forma de manifestação do sujeito passivo, perante o sujeito ativo, prevista

³⁴⁸ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Mandado de segurança. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 55-56, p. 347, jul. 1980.

na legislação tributária e que tenha efeito suspensivo. O exercício do direito constitucional de petição, com o automático dever da administração pública em responder aos questionamentos do administrado, deve ser revestido do mesmo efeito, inserido na terminologia *reclamação administrativa*.

Esta interpretação estaria em consonância com o Estado Democrático previsto no ordenamento jurídico pátrio, que deve preservar, sobretudo, os direitos e garantias individuais dos cidadãos. A norma geral já prevê, categoricamente, que toda e qualquer manifestação quanto à discordância da exigência fiscal tem por efeito a suspensão da exigibilidade do objeto obrigacional. Caso contrário, admitir-se-ia que a legislação ordinária, ao disciplinar os casos de recurso administrativo, mais uma vez restringisse o legítimo direito constitucional do administrado.

Não é demais ressaltar que o procedimento tributário administrativo deve ser interpretado de forma a permitir a participação do sujeito passivo com a maior amplitude possível, conferindo ênfase na sua participação na formação do título executivo, pois este nível de atuação no aspecto procedimental da norma jurídica tributária também será um termômetro do grau de democracia praticado no país.

As legislações que regulamentam o recurso administrativo nos diversos entes federados prevêm a redução da multa aplicada na hipótese do sujeito passivo não exercer seu direito de defesa, ou seja, a redução pressupõe a concordância com o ato de lançamento e seu respectivo recolhimento, à vista ou de forma parcelada. Inconcebível a permanência desta regra no direito positivo brasileiro, por tanto tempo, sem objeções contundentes, pois evidente a afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do livre acesso ao judiciário.

Com efeito, o sujeito passivo que resolve discutir a validade da exigência fiscal é penalizado com a imposição de multa mais elevada que aquele que

concordou com a exigência tributária. Numa situação extrema, o sonegador que deixa de recolher o crédito tributário devido de forma fraudulenta, contando com a possibilidade de seu pagamento, com multa reduzida, caso descoberta a omissão, tem tratamento privilegiado com relação ao contribuinte que possui dúvida quanto à interpretação da legislação tributária. Na hipótese de não concordar com sua aplicação pela administração fazendária, resta compelido a quitar o crédito tributário, acrescido de multas abusivas, se discutir o correto posicionamento a prevalecer na espécie. Indiscutível, ainda, a violação ao princípio constitucional da igualdade, aplicado às avessas no exemplo em comento, justamente por prejudicar o sujeito passivo que deveria ter maiores garantias na interpretação do direito positivo.

A regra em questão é incompatível com o Estado Democrático de Direito, que elenca dentre os direitos e garantias fundamentais do cidadão a ampla possibilidade de se defender, principalmente perante os atos que considere abusivos, praticados pela administração pública. Esta interferência no aspecto procedimental da norma jurídica tributária não deveria ser considerada válida no escopo do direito positivo brasileiro, pelas razões expostas.

4.3 LIMINARES E TUTELA ANTECIPADA

As demais modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário podem ser resumidas em apenas uma, qual seja, o deferimento de medida cautelar pelo magistrado, independente do tipo de ação ajuizada, quando verificada sua necessidade para a preservação da prestação jurisdicional a ser proferida.

Com efeito, em que pese a majoritária posição contrária a esta assertiva, não se pode deixar de reconhecer que a natureza jurídica das liminares e da tutela

antecipada é absolutamente a mesma, ou seja, têm natureza cautelar. Trata-se de mecanismo desenvolvido pelo direito processual para preservar o objeto pleiteado na ação judicial, uma vez que a finalidade precípua da jurisdição, que é a manifestação definitiva no desenvolvimento do procedimento da norma processual, acarretará, inevitavelmente, repercussões no dinamismo do aspecto procedimental das normas jurídicas de conduta e de sanção.³⁴⁹

O reconhecimento da possibilidade ampla do deferimento de medida cautelar no curso da norma processual em que se discute o direito material aventado, simplifica o sistema processual, eliminando a necessidade de se ajuizar nova ação, instaurando-se outra norma processual, que está interligada à primeira ação. Como a natureza jurídica da ação cautelar ou da medida cautelar deferida no curso de outra ação não difere, pois é justamente preservar a aplicação futura da prestação jurisdicional, razoável que a instauração da norma processual cautelar só deva ocorrer nas hipóteses em que tenha de ser concedida antes do curso da denominada ação principal, ou nas situações das ações cautelares autônomas.

Dessa forma, os pressupostos para a concessão da medida liminar e da tutela antecipada, apesar das variações nominativas, são absolutamente os mesmos. A fumaça do bom direito e a verossimilhança das alegações, a prova inequívoca e o direito líquido e certo, o dano irreparável e o perigo na demora, são variantes do mesmo instituto. Necessária, portanto, a compreensão dos requisitos

³⁴⁹ Refuta-se, aqui, a distinção entre tutela jurisdicional sancionatória ou repressiva e a preventiva, sempre vinculadas à relação jurídica de direito material, cujo credor ou sujeito ativo venha a ser o autor da ação: "Há casos, porém, muito mais graves, em que esta é difícil, ou até impossível, e o instrumental de *tutela* não funciona a contento. Por isso, prestigiada corrente doutrinária entende não ser satisfatória a modalidade tradicional de *tutela* consistente na aplicação de sanções, sendo necessários *remédios judiciais* que previnam a ocorrência de lesão. Em vez de *tutela sancionatória ou repressiva*, uma *tutela preventiva*. Esta não se confunde com as medidas cautelares, que visam a assegurar a eficácia do próprio processo; seu objetivo é proteger de maneira direta a situação material, recaindo a providência jurisdicional no acerto prévio e definitivo do direito." (BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material sobre o processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 44).

para a concessão da medida cautelar, o que se abordará a partir da liminar em mandado de segurança.

O mandado de segurança tornou-se um importante instrumento processual, garantido pela Constituição Federal de 1988, que visa à proteção das pessoas contra atos abusivos e ilegais de agentes públicos. Sua utilização permite evitar ou restabelecer, de forma rápida e eficaz, o dano irreparável que as pessoas físicas ou jurídicas sofreram ou estão prestes a sofrer.

Com a finalidade de atingir os objetivos acima descritos, a legislação que regulamentou o procedimento desta ação, bem como o texto constitucional, determina a concessão da medida liminar, sempre que necessária para que a decisão final a ser proferida possa garantir o direito líquido e certo do impetrante. Abordando o tema, precisa a exposição do mestre Arruda Alvim, que salientou a importância da tutela cautelar em relação ao mandado de segurança:

Hoje, na Constituição Federal, diz-se textualmente que a parte tem o direito de obter do judiciário apreciação de lesão de direito ou de ameaça a direito (art. 5º, XXXV) donde poder dizer-se que a tutela cautelar é hoje assunto que mereceu tratamento da própria Lei Magna, uma vez que, como já se entendia antes da promulgação da nova Constituição, o preceito que todos têm o direito de submeter à apreciação do Judiciário lesão de direito, ficará sem sentido, pois, muitas vezes, não fosse a possibilidade de, antes da sentença dita satisfativa, ter havido sentença de índole cautelar, a sentença satisfativa acabaria por consistir num mandamento judicial impossível de ser cumprido e, portanto, indiretamente, a Constituição seria ferida.³⁵⁰

A medida liminar tornou-se, assim, um mecanismo essencial para coibir uma série de atos ilegais e inconstitucionais, praticados por agentes integrantes da administração pública, direta e indireta, quando presentes os requisitos necessários à sua concessão. Deverá ser deferida toda vez que sua ausência acarretar a

³⁵⁰ ALVIM, Arruda. *Mandado de segurança contra ato judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 35.

ocorrência de dano irreparável ou de difícil reparação, que refletiria no resultado de todo o processo, uma vez que a sentença prolatada seria inócua, frustrando o objetivo do *mandamus*.

Essa característica da medida liminar, correlata com a natureza jurídica peculiar da ação mandamental, foi examinada com profundidade pelo administrativista Sérgio Ferraz:

E isso porque a liminar é o pressuposto básico de preservação da possibilidade de satisfação, in natura, do direito invocado pelo impetrante. Dessa circunstância decorrem, aliás, duas notas enfáticas a caracterizarem a liminar, ao menos no mandado de segurança: I - ela não é provimento excepcional, a ser restritivamente examinado e concedido. Ou seja, ao menos no mandado de segurança, a liminar não é uma exceção à idéia de due process of law. Pelo contrário: ela constitui uma etapa naturalmente integrante do devido processo legal da ação de segurança.

E conclui:

Atualmente, o que importa, ao lado da relevância do fundamento, é a circunstância de que, na ausência da concessão da medida de caráter antecipatório da tutela, estará a parte realmente na iminência de se ver frustrada, pela absoluta, então, inaptidão da sentença final com vistas à produção dos efeitos restauradores do direito em si, que constituem a finalidade do mandado de segurança.³⁵¹

A liminar não constitui um favor a ser concedido ao impetrante, mas direito subjetivo oriundo do princípio constitucional do devido processo legal, quando constatados seus pressupostos autorizadores, sem a exigência do cumprimento de qualquer condição. Neste sentido vem perfilhando a jurisprudência pátria, como se depreende do julgamento realizado pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo como relator o Ministro José de Jesus Filho:

³⁵¹ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de segurança*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 108.

É cabível mandado de segurança contra ato judicial que nega medida liminar em outra segurança. De outra parte, verificando-se os pressupostos contidos no art. 7º, II, da lei de regência, a concessão da liminar é imperativa, independente de qualquer condição.³⁵²

Constata-se, portanto, que a liminar não é medida a ser concedida restritivamente, como se tratasse de decisão de caráter excepcional. Seu intuito é de assegurar o direito líquido e certo da parte, a ser examinado por ocasião da decisão final a ser proferida no processo, não constituindo um pré-julgamento da matéria abordada. Os requisitos erigidos pelo artigo 7º da Lei n. 1.533/51, exaustivamente analisados pela doutrina, vêm reforçar a idéia de que a liminar é parte naturalmente integrante do mandado de segurança.

O primeiro requisito necessário para a obtenção da liminar, qual seja, a "fumaça do bom direito", consiste na presença aparente do direito pleiteado pelo autor. O que se analisa é a possibilidade de que a discussão relatada na exordial possa ser acatada na decisão final. O professor Sérgio Ferraz, foi preciso ao caracterizar o significado do termo ao afirmar que

consiste o *fumus boni iuris* na relação de adequação lógico-jurídica entre os fatos descritos e as conseqüências postuladas. E como relevância a plausibilidade imediatamente aparente de que, em tese, os fatos descritos possam confluir para as conseqüências pleiteadas na impetração.³⁵³

Nesse sentido, torna-se imprescindível transcrever as alegações do então Ministro Adhemar Ferreira Maciel, do Superior Tribunal de Justiça, ao afirmar que "o juiz concederá a liminar não porque o direito subjetivo invocado lhe pareça provável, mas tão apenas porque possível."³⁵⁴ Expondo esse entendimento, os então

³⁵² STJ, RMS 271, DJU 18/03/1991, p. 2.769.

³⁵³ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de segurança*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 110.

³⁵⁴ RT 547/25.

Ministros Carlos Mário Velloso e Eduardo Ribeiro, ao proferirem os votos vencedores no processo n. 150.721-SP, assim se manifestaram:

O Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso: o mandado de segurança perante o juiz é para não pagar o PIS. Veja V.Exa. é para não pagar. Se V.Exa. não concede a liminar, o Impetrante pagará o tributo e ter-se-á esgotado o pedido do mandado de segurança. Não há mais mandado de segurança. Veja, então, que os pressupostos do artigo 7º da Lei n. 1.533 estão presentes, no caso.

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: A circunstância de o contribuinte poder valer-se do pedido de repetição não afasta que a ausência de liminar possa conduzir à ineficiência da medida. Ao pleitear a segurança, visou a não ser compelido a efetuar o pagamento que reputa indevido. Se viu na contingência de pagar, frustrou-se seu objetivo. A repetição envolve o ajuizamento de outra ação, o que independeria mesmo de anterior pedido de segurança.

Extremamente comum a afirmação de que a fumaça do bom direito indica a plausibilidade do direito invocado pelo autor, deixando o exame desta plausibilidade ao arbítrio do magistrado. O direito deve ser plausível no âmbito do seu subjetivismo, ou seja, considerando relevante a argumentação invocada, preferencialmente com precedentes dos tribunais superiores ou, pelo menos, de segunda instância. Na verossimilhança, requisito previsto no artigo 273 do Código de Processo Civil para a concessão da tutela antecipada, a exigência seria ainda maior, pois não bastaria a mera plausibilidade, mas quase a convicção imediata do direito invocado pela parte, seguida da prova incontestável, acrescido da necessidade de se tratar de antecipação dos efeitos da sentença, de ser satisfativa. Nos dizeres do Ministro Teori Albino Zavascki, “o que a lei exige não é, certamente, prova de verdade absoluta –, que sempre será relativa, mesmo quando concluída a instrução –, mas uma prova robusta, que, embora no âmbito de cognição sumária, aproxime, em segura medida, o juízo de probabilidade do juízo de verdade.”³⁵⁵

Não poderia imaginar um ordenamento jurídico pautado na legalidade, na segurança jurídica, com divisão de funções constitucionais, configurado como Estado Democrático de Direito, seguindo o direito continental, permitir que a análise do requisito fique ao critério individual do juiz, sem qualquer objetividade aferível no âmbito da dita cognição sumária. Esta situação permitiria o desvirtuamento do sistema, com seu desmantelamento pela não observância das normas jurídicas pelo

³⁵⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. *Antecipação de tutela*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 76.

Poder competente, seja pela sua ineficiência e incapacidade, com o descrédito da justiça, seja pelo autoritarismo, propiciando verdadeira ditadura do Judiciário.

A questão que automaticamente se colocaria é: como conferir objetividade ao conceito da verossimilhança e da fumaça do bom direito? E a resposta é simples, apesar de toda parafernália conceitual e jurídica desenvolvida pelos processualistas, complicando aquilo que é elementar. A plausibilidade deve ser vista como a própria possibilidade jurídica do pedido, isto é, presente este elemento estabelecido pela doutrina como condição da ação,³⁵⁶ o requisito encontra-se devidamente cumprido.

Com efeito, se o pedido é possível o juiz receberá a ação e determinará a citação da parte contrária, integrando-a à relação jurídica processual já instaurada. Significa que, concordando ou não com os argumentos apresentados, estes poderão ser acatados no trâmite do processo. Lembre-se aqui que o objetivo da medida cautelar é assegurar a prestação jurisdicional, que não se dá pela sentença, mas pela decisão final transitada em julgada que, na menor parte dos casos, pode ser proferida pelo juiz de primeira instância. Logo, incompreensível que a doutrina majoritária e a jurisprudência dominante possam admitir que o requisito está inserido no subjetivismo do órgão julgador!

O requisito determinante para o deferimento da medida cautelar é justamente o segundo, aquele menos considerado pelos operadores do direito, o perigo na demora para se proferir a decisão, que possa causar prejuízo de difícil reparação para o autor. Recebida a ação, imediatamente já se reconhece, ainda que

³⁵⁶ As condições da ação são requisitos que efetivamente não existem, pois a norma processual pode ser movimentada, pelo exercício do direito de ação (hipótese normativa), instaurando-se instantaneamente a relação jurídica processual (conseqüente normativo), com o ajuizamento da ação, ainda que o objeto não seja possível ou a parte legítima. Note-se que a descoberta de que a parte não é legítima pode não se dar no exame inicial do processo, mas apenas pela dilação probatória ou pela solução de divergência interpretativa pelos tribunais. Refere-se, portanto, a pressuposto de desenvolvimento válido e regular do processo, aferível, preliminarmente, na decisão do juiz que estabelece a citação da parte contrária.

implicitamente, a presença do primeiro pressuposto. Em seguida deve o juízo examinar se há dano irreparável para o deferimento da liminar ou da tutela antecipada.

Demonstrada a presença dos requisitos necessários ao deferimento da medida liminar e a iminência da autora sofrer dano irreparável se mantido o efeito do ato atacado, torna-se relevante e urgente sua concessão, visando assegurar o direito discutido na ação mandamental ou em outras ações. Abordando a matéria, preciosos os comentários de Sérgio Sahione Fadel acerca do dano irreparável:

A ineficácia resultante da não concessão *in limine* da suspensão do ato impugnado pode-se traduzir também na futura e incerta reparação ou volta ao *status quo ante*, como é o caso da restituição de um tributo indevido, ante a notoriedade das dificuldades que a Fazenda cria, dependentes da existência de verba própria, processamento complexíssimo, etc.³⁵⁷

Por isso a afirmação do saudoso professor Hely Lopes Meirelles, de que "a liminar não é uma liberalidade da Justiça; é medida acauteladora do direito do impetrante, que não pode ser negada quando ocorrem seus pressupostos."³⁵⁸ Também neste sentido o pronunciamento da professora Lúcia Valle Figueiredo:

É preciso ser dito que a liminar não é uma satisfação antecipada do pedido, mas, sim, a meu ver, a garantia do direito *in natura*. Como o texto constitucional possibilita a interposição do mandado de segurança (...), é evidente que sem uma medida paralisadora, de pronto, da eficácia do ato constritor, nós feriríamos, muitas vezes - ou, pelo menos, algumas vezes, acredito até que no mais das vezes - pedidos que, afinal, se quedariam inteiramente inúteis porque não haveria impossibilidade de ser dada a prestação *in natura* para a parte, mas, sim, um ressarcimento. (...) O ressarcimento poderá existir, mas não com a prestação *in natura*, o que é importante.³⁵⁹

³⁵⁷ FADEL, Sérgio Sahione. *Teoria e prática do mandado de segurança*. 2. ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1976.

³⁵⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 14. ed. 1992, p. 56.

³⁵⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Vale; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de mandado de segurança*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 101.

Justamente por tais motivos, não vinga a eventual objeção de que a concessão de medida liminar seria satisfativa, por antecipar os efeitos práticos decorrentes da concessão da segurança definitiva. Presente os pressupostos, deve a cautelar ser imediatamente concedida, sob pena de responsabilidade funcional do magistrado quanto aos prejuízos causados à parte, por se tratar de verdadeiro erro judicial.

Também não se justifica a distinção de que a liminar é concedida quando não há antecipação dos efeitos da sentença, ou seja, quando é satisfativa, enquanto a tutela antecipada pressupõe justamente este efeito. Isto sim é formalismo inútil e não pretendido pelo legislador. Será antecipatória dos efeitos se isto for necessário para assegurar a eficácia da prestação jurisdicional, caso contrário determinará os efeitos necessários para atingir o mesmo fim. Logo, não importa esta questão, e sim a eficácia da decisão transitada em julgado, a imperatividade da aplicação de seus efeitos na relação jurídica de direito material. A tutela antecipada nada mais é do que a liminar concedida na ação ordinária.³⁶⁰

Caso a antecipação dos efeitos da sentença fosse condição para o deferimento da tutela antecipada, inócua teria sido sua previsão no artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional, dispositivo este incluído pela Lei complementar n. 104/2001. Isto porque, esta medida deveria ser concedida para suspender a exigibilidade do crédito tributário e não para reconhecer de imediato a inexistência da relação jurídica ou se o crédito tributário é devido apenas parcialmente. Isto é, o pedido para o deferimento da tutela jamais se coincidirá com o pedido formulado na ação ordinária. Daí, qual o motivo da previsão no CTN? Indeferir a tutela em razão

³⁶⁰ “A sentença cautelar, realmente, não pode antecipar os efeitos próprios da sentença do processo principal. Deveras, como escreveu Donald Armelin, uma das formas de distorção do uso da tutela cautelar, ‘verifica-se sempre que se dá ao resultado de uma prestação de tutela jurisdicional cautelar uma satisfatividade que não pode ter.’ (MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela cautelar e tutela antecipatória*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992).

deste motivo, obrigando a parte a ajuizar uma nova ação, de natureza cautelar, para o mesmo fim? Isso sim é formalismo inútil, é emperrar o Poder Judiciário com medida inócua, já que a pretensão da medida cautelar não demanda ação autônoma, como preconizado no ordenamento jurídico vigente.

José Roberto dos Santos Bedaque³⁶¹ critica a idéia do direito substancial de cautela, já que esta se limitaria a buscar o cumprimento dos efeitos da atividade jurisdicional, não podendo ser mais ampla que o pedido formulado. Difere a efetividade da tutela jurisdicional (exame de mérito favorável ao autor) da atividade jurisdicional. Ora, verdadeiramente equivocada a proposta consignada, no intuito de se sustentar a criação de uma figura jurídica intitulada *tutela preventiva*, que seria distinta da cautelar (provisória e que não compreende a antecipação do pedido) por assegurar a tutela jurisdicional, sem quaisquer limitações. A efetividade do processo é garantir a aplicação da prestação jurisdicional, bem mais ampla que simplesmente a idéia de tutela jurisdicional concebida pelo autor. Como já se destacou, a finalidade da medida cautelar, autônoma ou incidente, é preservar a aplicação da prestação jurisdicional na relação jurídica de direito material.

No direito tributário, se a ação é ajuizada com o objetivo de não pagar quantia que entende indevida, indiscutível a presença do dano irreparável se a medida cautelar não for deferida, pois o sujeito passivo busca justamente evitar o desembolso do crédito tributário que entende ilegal ou inconstitucional. Logo, a concessão da cautelar em matéria tributária deveria ser regra e não exceção, como se constata na atualidade. De outro parte, se o pedido é para compensar, correto o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consignado na edição da Súmula n. 213, posteriormente positivado no artigo 170-A do Estatuto Tributário, que define a

³⁶¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material no processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 129 *et seq.*

necessidade do trânsito em julgado para se reconhecer a certeza do crédito, decorrente do pagamento indevido, pois não há o requisito do dano irreparável na espécie.

A jurisprudência consolidou-se no sentido de que presentes os pressupostos, ainda que dependente da visão subjetiva do magistrado, não poderá seu deferimento ser condicionado à apresentação de garantia ou prestação de caução.

1. Apresentado-se íntegros os pressupostos legais para a concessão da liminar, em mandado de segurança, tais condições são elevadas à categoria de direito subjetivo da parte impetrante, pelo que a concessão não pode ser subordinada a qualquer garantia não prevista expressamente em lei.

2. A garantia de mandado de segurança, por ser de índole constitucional, não admite qualquer amesquinamento (STJ, 1. T., REsp. 83.893-MG, Rel. Min. José Delgado, ac. 7.3.96, DJU 15.4.96, p. 11503; no mesmo sentido: STJ, 2. T., RMS 3.043-0-RJ, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, ac. 15.4.95, RSTJ, 76/86; STJ, 2. T., RMS 2.785-5-SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, ac. 26.10.94, DJU 21.11.94, p. 31.743; STJ, 1. T., RMS 5.395-4-SP, Rel. Min. César Astor Rocha, ac. 15.5.95, DJU 21.8.95, p. 25.351; STJ, 1. T., RMS 443-0-SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, ac. 1.12.93, DJU 7.2.94, p. 1.124; STJ, 2. T., RMS 360-SP, Rel. Min. Peçanha Martins, ac. 26.6.91, DJU 23.9.91, p. 13.068; STJ, 1. T., RMS 340-SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, ac. 22.4.91, DJU 3.6.91, p. 7.405)

Apesar da coerência do posicionamento, como se trata de medida cautelar, essencial verificar se sua concessão não poderá causar dano irreparável à parte contrária. Caso esta situação se confirme, caberá ao magistrado estabelecer a contra-cautela, ou seja, determinar a prática de ato que não inviabilize a liminar e não prejudique o sujeito ativo. Tratando-se de matéria tributária esta ocorrência dificilmente se verificará, pois o não desembolso do crédito tributário não implicará em prejuízo do credor, que possui uma série de privilégios para seu recebimento. Na hipótese de desvio de patrimônio pelo devedor, esta operação é considerada nula de pleno direito, a teor do artigo 185 do Código Tributário Nacional, com a redação

conferida pela Lei complementar n. 118/2005, além da existência da medida cautelar fiscal para resguardar os interesses fazendários.

Pela fundamentação apresentada, não se pode deixar de desmistificar a idéia de que a medida liminar ou a tutela antecipada são decisões provisórias,³⁶² perfunctórias, que podem ser revogadas a qualquer instante, e o são, quando a sentença lhe é contrária. Afinal, seria incoerente prevalecerem seus efeitos se a decisão de mérito é divergente. Estas ponderações não se aplicam, exatamente pela diferença da natureza jurídica de ambas. A sentença é a posição da jurisdição sobre a relação jurídica de direito material discutida na norma processual, enquanto a liminar é uma medida que busca assegurar a efetividade da prestação jurisdicional final. Não há incongruência alguma na existência simultânea de sentença contrária a liminar, já que esta decisão pode ser reformada pela instância superior. A cautelar, por sua vez, busca justamente preservar os efeitos da decisão final, se isto vier a acontecer.

Evidente, portanto, o equívoco da ultrapassada Súmula n. 405 do Supremo Tribunal Federal, que permanece a ser aplicada pelo Poder Judiciário pátrio.³⁶³ Segundo a jurisprudência consolidada, a decisão que denega a segurança automaticamente revoga a medida liminar, face à suposta incompatibilidade entre ambas. Razões que demonstram o erro de interpretação foram devidamente

³⁶² A decisão é provisória no sentido da possibilidade de sua revogação, a qualquer instante, no trâmite do processo. Basta a constatação do desaparecimento de um dos seus requisitos para se vislumbrar tal possibilidade.

³⁶³ "Constitucional Mandado de segurança. Recurso extraordinário. Efeito suspensivo. I – Inocorrência de *fumus boni juris*: a segurança foi impetrada contra ato do Ministro de Estado consubstanciado na Portaria 789, de 24.08.2001, apresentado o pedido em janeiro de 2003, julgado extinto o processo pela ocorrência da decadência. II – Denegado o mandado de segurança, fica sem efeito a liminar concedida: Súmula 405-STF." (Supremo Tribunal Federal, AC-AgR 280/DF, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 20/08/2004).
"Liminar – Suspensão – Eficácia. Uma vez denegada a segurança, deixa de subsistir o interesse no ato mediante o qual fora suspensa a liminar deferida no mandado de segurança. Inteligência do § 3º do artigo 297 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal." (Supremo Tribunal Federal, SS-AgR-ED-AgR 1015/SP, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 22/02/2002).

expostas acima, destacando a necessidade premente de se alterar o entendimento consignado sobre as medidas cautelares no direito brasileiro.

O último ponto a ser analisado consiste na revogação da medida cautelar pelo juiz, o que se admite apenas se cessado o dano irreparável. Logo, esta situação não deveria se aplicar na prática, pois o questionamento tributário apenas encerrará o perigo na demora com o trânsito em julgado da decisão judicial. Todavia, como este não é o entendimento da doutrina e jurisprudência predominantes, repita-se, importante a abordagem dos efeitos de sua cassação.

O Código Tributário Nacional determina que na ausência de fixação do prazo de vencimento, deve este ser considerado de 30 dias, contados da intimação realizada para o pagamento do crédito tributário devido. Esta norma geral é citada em função da sua aplicabilidade ao caso presente. Se a legislação ordinária não estabelecer o prazo para que se efetue o recolhimento da quantia discutida, após a revogação da medida cautelar, há que se utilizar a previsão geral da lei complementar. A legislação federal tem dispositivo que repete o mesmo prazo do Código, embora esta não vem sendo a regra das demais ordens jurídicas parciais.

Existem entes federados interpretando que se a medida cautelar é cassada, desde que tenha sido deferida antes do vencimento do crédito tributário, isto é, não foi acrescida de qualquer penalidade, que o sujeito passivo deve recolher seu valor com o acréscimo da multa prevista na legislação. Este entendimento é manifestamente inadmissível, já que a exigibilidade do crédito tributário encontrava-se suspensa, não podendo se falar em prazo de vencimento na hipótese. Ocorre, porém, que, apesar da obviedade da constatação, este tem sido o incompreensível posicionamento da jurisprudência, que cria verdadeiro cerceamento de defesa ao

contribuinte, atribuindo-lhe o ônus pela discussão da validade da prestação que lhe foi imposta.

4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tratou-se dos principais questionamentos relativos às hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão do seu impacto no aspecto procedimental da norma jurídica tributária. Existente a causa de suspensão, o curso do procedimento tributário administrativo deverá observar as determinações oriundas da norma processual, impedindo o fisco de prosseguir na exigência fiscal e interferindo na contagem do prazo decadencial e prescricional.

Cessado o efeito das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, determinadas pelo Poder Judiciário por meio de medidas cautelares, sem a realização do depósito integral dos valores discutidos, terá o sujeito passivo 30 dias para realizar o recolhimento da quantia devida. Esse prazo está previsto, com relação aos tributos federais, no artigo 63, § 2º, da Lei n. 9.430/96, que repete o prazo fixado na norma geral de direito tributário – CTN. Em seu artigo 160, o referido diploma legal dispõe que “quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.”

Não poderia ser diferente, pois se o crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa, em razão de decisão judicial, ultrapassando a data de vencimento prevista na legislação, uma vez cessada a causa da suspensão, deverá ao sujeito passivo ser conferido prazo para regularização de sua situação fiscal. O pagamento realizado nesse prazo, caso a suspensão tenha sido anterior ao

vencimento do crédito tributário, será sem a imposição de penalidade, apenas com a correção monetária e os juros, incidentes sobre o montante devido.

A interpretação descrita é óbvia e ululante, exercício simples de lógica jurídica, além de decorrente da aplicação consentânea do ordenamento positivo, já que posicionamento inverso implicaria a imposição de penalidade àquele que se socorre do Poder Judiciário para discutir o que entende como ameaça ou lesão ao seu direito subjetivo. Não obstante essas considerações, a jurisprudência pátria firmou, espera-se que subsista por pouco tempo, entendimento diverso, como se verifica da seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. CPMF. ATRASO NO PAGAMENTO AO ABRIGO DE DECISÃO JUDICIAL. POSTERIOR CASSAÇÃO. EFEITOS. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA DEVIDOS. MULTA. 1. Matéria de índole constitucional não trafega na via do Recurso Especial. 2. O provimento liminar, seja em sede de Mandado de Segurança, seja por via de antecipação de tutela, decorre sempre de um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo, quer pelo próprio juiz prolator da decisão, quer pelo Tribunal ao qual encontra-se vinculado. A parte que o requer fica sujeita à sua cassação, devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida. 3. A correção monetária nada acrescenta ao valor da moeda, adaptando-a à realidade e evitando a corrosão do valor pelos efeitos da inflação. Os juros moratórios, por serem remuneratórios do capital, também são devidos ante a cassação do provimento judicial provisório. 4. Recurso Especial conhecido em parte, e, nesta parte, provido.³⁶⁴

Extrai-se do voto proferido pelo Ministro Relator:

Afigura-se correta, portanto, a incidência de multa moratória quando da denegação da ordem de segurança e conseqüente cassação da liminar anteriormente deferida, uma vez que tanto a doutrina quanto a jurisprudência desta Corte estão acordes nesse sentido. (...) Quem deve arcar com os consectários do inadimplemento do tributo, por óbvio, é o próprio contribuinte. O fato de estarem os valores depositados em determinada instituição financeira não desloca a

³⁶⁴ Resp. 503.697-MG, Min. Luiz Fuz, DJU 29.09.2003.

responsabilidade do pagamento dos consectários para a fonte que retém a exação. Isto porque, nada obstante o numerário estar depositado em seus cofres, ele não está à sua disposição, mas do correntista. Estando esse valor à livre disposição do contribuinte, dele deve ser exigido o pagamento dos juros e correção monetária respectivos. Com essas considerações, conheço em parte do recurso, e, nesta parte, dou-lhe provimento para determinar que o recolhimento do tributo em questão deve ser efetuado com correção monetária, juros de mora e multa.

Manifesta a incoerência do posicionamento externado na referida decisão, que ainda se encontra em discussão, sobretudo com jurisprudência divergente nos Tribunais Regionais Federais. A exigibilidade estava suspensa, com a não obrigatoriedade do recolhimento no prazo legal, por força de decisão proferida pelo próprio Poder Judiciário. Logo, revogada a cautelar concedida, necessária a concessão de prazo adequado, devidamente fixado na norma geral de direito tributário, para a regularização da situação do sujeito passivo, somente com a imposição de correção monetária e juros moratórios, estes últimos por se tratarem de remuneração do capital não utilizado pelo credor.

Visto estes aspectos, passa-se a abordar a utilização de alguns tipos de ações judiciais em matéria tributária, bem como suas conseqüências no aspecto procedimental da norma jurídica.

5 EXECUÇÃO FISCAL

Como solução para esse conflito, apresentaram-se propostas de toda ordem (cf. STJ, REsp. 178.500-SP; EREsp. 37087-SP), mas nenhuma que reconhecesse a medida mais adequada e evidente, separando do teor da Lei n. 6.830/1980 o que ela possui de lei processual daquilo que é tipicamente matéria de norma geral, quando versa sobre crédito tributário, sujeição passiva e prescrição tributários. Não tenho dúvidas em afirmar que o conteúdo, digamos, material, da Lei n. 6.830/1980, se houve por recepcionado pela

Constituição de 1988, naquilo que contempla vínculo com o disposto no art. 146, III, como espécie de típica norma geral. Sendo assim, superado o conflito baseado na hierarquia, resta aplicável unicamente o critério temporal, em prejuízo do art. 174, I, do CTN, preservando-se, destarte, a interrupção da contagem do prazo de prescrição a partir do *despacho do Juiz que ordenar a citação do devedor*.³⁶⁵

Formada validamente a Certidão da Dívida Ativa, seguindo corretamente cada etapa do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, além da observância dos requisitos da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, está o sujeito ativo apto a se utilizar da norma processual que permite o pelo exercício do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal.

O professor Aroldo Plínio Gonçalves³⁶⁶ afirma que a execução é processo, pois se desenvolve com a aplicação do princípio constitucional do contraditório, essencial na sua conceituação de processo, embora este princípio se aplique de forma específica nesta modalidade de ação. Independentemente da divergência quanto à aplicação do contraditório na ação de execução, trata-se de processo pela necessidade de se movimentar a jurisdição para a satisfação do direito do exeqüente.

Se o sujeito passivo não recolher o crédito tributário que o fisco entende devido, ou se não estiver amparado por uma das hipóteses de suspensão da exigência deste crédito, o sujeito ativo tem o dever constitucional de ajuizar a execução fiscal, para que o Poder Judiciário garanta a satisfação do seu direito mediante a retirada de bens do cidadão suficientes para saldar o crédito tributário devido. O ajuizamento desta ação é medida obrigatória a ser adotada pelo titular do crédito tributário, pois se refere a direito público, que não comporta disponibilidade,

³⁶⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 153.

³⁶⁶ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 130.

sendo imperativa a atuação da administração fazendária, sob pena de improbidade de seus gestores.

Essa característica do interesse público ao recebimento do crédito tributário, já que se trata da principal fonte de custeio da administração pública, é verificada pela previsão legal de substituição da certidão da dívida ativa que se encontre formalmente errada, desde que realizada até a decisão de primeira instância proferida nos embargos à execução fiscal, na hipótese de seu ajuizamento. No entanto, o professor Humberto Theodoro Júnior adverte com precisão que

essa substituição visa a corrigir erros materiais do título executivo ou mesmo da inscrição que lhe serviu de origem. Não tem, contudo, a força de permitir a convalidação de nulidade plena do próprio procedimento administrativo, como a que decorre do cerceamento de defesa ou da inobservância do procedimento legal no lançamento e apuração do crédito fazendário.³⁶⁷

Caso constatado o vício no curso do procedimento tributário administrativo, deve a fazenda pública desistir da execução fiscal, pois ausente a regular formalização do crédito tributário. Deve retomar o procedimento e corrigir os equívocos cometidos, com a ciência do sujeito passivo da obrigação tributária, para que acompanhe cada etapa do aspecto procedimental da norma jurídica. Posteriormente ajuíza outra execução fiscal, agora com o título validamente constituído.

Deve-se destacar, outrossim, que a legitimidade para a propositura da execução fiscal está adstrita às pessoas jurídicas de direito público, excluídas as demais entidades integrantes da administração pública indireta. E não poderia ser diferente, pois a referida legitimidade decorre da denominada capacidade tributária ativa, ou seja, somente aquele que detém a competência para arrecadar e fiscalizar

³⁶⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 19.

a relação jurídica tributária poderá exigir o cumprimento de seu objeto em juízo, sendo que a sujeição ativa está restrita às referidas pessoas jurídicas, de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

O ajuizamento da execução fiscal instaura a relação jurídica processual, sendo que sua petição inicial é simplificada, pela característica da ação, como prevê a própria lei que regulamenta a ação, embora não exista distorção dos requisitos previstos no artigo 282 do Código de Processo Civil. Admite-se, na atualidade, que esta norma processual se instaure em meios digitais, somente se materializando os autos na hipótese de questionamento pelo executado, suposto sujeito passivo da obrigação tributária, mediante a realização da penhora.

A questão atual que se discute é a possibilidade de realização da penhora *on line*, no curso da execução fiscal, que consiste no bloqueio de moeda corrente nacional na conta do executado, diretamente por parte do magistrado, a requerimento da fazenda pública.

Torna-se notório, por uma breve análise dos dispositivos de lei, que a ordem fixada no art. 11, da Lei n. 6.830/80, não é taxativa. Apesar do inciso I estabelecer o dinheiro como primeira opção, não é esta regra absoluta, devendo ser analisada em conformidade com os princípios processuais, sobretudo o que determina que a execução deva se dar da forma menos onerosa ao executado, conforme disposto no art. 620 do Código de Processo Civil.

A controvérsia se instalou em razão de sua indevida utilização pela prática trabalhista e, no direito tributário, pela inclusão de expressa previsão legal no Código Tributário Nacional, em seu artigo 185-A, que dispõe:

Art. 185-A - Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que

promoverem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

É evidente, neste artigo, que o meio eletrônico somente será utilizado e determinado pelo Juiz caso sejam ultrapassadas as hipóteses elencadas na primeira parte de seu texto, ou seja, após não realizar o pagamento e não forem encontrados bens penhoráveis. A disposição legal está em absoluta consonância com as regras preconizadas no direito processual, sobretudo na sua ênfase constitucional.

Dessa forma, o exequente somente poderia requerer, e o juiz deferir o pedido de penhora *on line*, após esgotados todos os meios para localização de bens do executado. Esta determinação deve ser interpretada de forma adequada, pois não se pode pretender que o titular do crédito se transforme em investigador, tornando-se essencial a intervenção do poder judiciário para a satisfação do direito postulado.

Apesar de decisões isoladas dos juízes de primeira instância, a tendência é que jurisprudência se firme de acordo com o precedente a seguir transcrito, em julgamento realizado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. ART. 11 DA LEI Nº 6830/80 E ART. 655, I, DO CPC. BLOQUEIO DE ATIVOS FINANCEIROS POR MEIO DO SISTEMA BACENJUD. LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR PASSÍVEIS DE PENHORA. DILIGÊNCIAS NÃO ESGOTADAS. 1 - A ordem legal estabelecida pelo art. 11 da Lei nº 6.830/80 e pelo inciso I do art. 655 do CPC, para nomeação de bens à penhora, não é absoluta, devendo ser aplicada em consonância com o princípio da menor onerosidade da execução, inscrito no art. 620 do CPC. 2 - O bloqueio de importância em dinheiro, por meio do BACENJUD, é medida de caráter excepcional, somente devendo ser deferida quando não existirem outros bens a serem constritos, e se demonstrado ter o exequente esgotado todos os meios ao seu alcance para a localização do devedor e de bens passíveis de constrição.

3 - Não restando demonstrada, pela exeqüente, a realização de todas as diligências necessárias no sentido de nomear bens de propriedade da agravada antes de indicar valores depositados em conta corrente da empresa, afigura-se descabido o deferimento do bloqueio de ativos financeiros da executada como forma de garantir a execução.⁴ - Agravo de instrumento improvido. (AG 2004.01.00.018536-8/BA; rel. Des. Fed. : Antônio Ezequiel Da Silva; DJ19/05/2006 DJ p.97)

A efetivação da penhora traz conseqüências importantes no aspecto procedimental da norma jurídica tributária, pois se refere a instituto eminentemente processual, que garante o recebimento do crédito tributário e permite ao sujeito passivo, por exemplo, a obtenção da certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do artigo 206 do CTN.

Outro aspecto no qual se debruçou a jurisprudência pátria, diz respeito ao momento de consumação da interrupção do prazo prescricional, se com o despacho do juiz determinando a citação do executado, nos termos da Lei de Execuções Fiscais, ou se com a citação válida do executado, conforme preconizava o artigo 174, parágrafo único I, do CTN. A resposta correta consta no preâmbulo desse tópico, precisamente lançada pelo professor Heleno Taveira Tôrres, que sustenta a necessidade de separar na lei processual os dispositivos relativos ao direito material tributário daquelas que são estritamente processuais. Nesse sentido, o artigo 8º da Lei n. 6.830/80, foi recepcionado na condição de norma geral de direito tributário, alterando a aplicabilidade do CTN, devendo prevalecer a interrupção da prescrição com o despacho determinando a citação do executado.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça, como se verifica das decisões destacadas na citação deste preâmbulo, consagrou o entendimento de que o referido dispositivo da Lei de Execuções Fiscais não poderia subsistir no ordenamento, por não se tratar de lei complementar, inviabilizando a modificação do texto normativo do CTN. A consolidação da jurisprudência acarretou a necessidade

de se alterar o Estatuto Tributário, o que se deu pela aprovação da Lei Complementar n. 118/2005, que igualou a redação com aquela prevista na Lei n. 6.830/80, ou seja, determinou expressamente que o despacho do magistrado para citação do executado é causa interruptiva do prazo prescricional.

Essa regra favorece ao próprio Estado processual, pois a omissão e a morosidade do sistema judiciário pátrio vêm causando grave prejuízo à exigência do crédito tributário pelo sujeito ativo. O desvirtuamento da eficiência processual, que acarreta lesão aos cofres públicos, deveria gerar a indenização do titular dos créditos não recebidos em razão da consumação do prazo prescricional, agora reconhecido de ofício, sobretudo diante da responsabilidade objetiva prevista no artigo 37 do texto constitucional.

A Lei de Execuções Fiscais consagra ainda, seguindo o mesmo escopo das demais execuções previstas no processo civil brasileiro, a possibilidade do sujeito ativo adjudicar o bem penhorado, com a conseqüente extinção do crédito tributário. Ocorre, porém, que no artigo 156 do Código Tributário, que elenca as causas de extinção do crédito tributário, não consta o instituto processual da adjudicação. Dessa forma, persistiria a dúvida quanto à recepção do citado dispositivo da Lei n. 6.830/80 como regra de direito material, nos moldes da discussão anterior, bem como se o artigo 156 seria meramente exemplificativo, sendo possível à legislação ordinária acrescentar outras hipóteses de extinção do objeto obrigacional.

Não vislumbro a possibilidade de se utilizar a adjudicação como forma de extinção do crédito tributário, pelo menos enquanto não modificado o Código Tributário Nacional, com a necessária regulamentação desse instituto no direito positivo tributário. Isso porque, a previsão da Lei de Execuções Fiscais é meramente

processual, não subsistindo como regra de direito material, justamente em face da ausência de regulamentação na norma geral de direito tributário. O rol do artigo 156, por sua vez, é exaustivo, não se admitindo a inserção de hipóteses diversas pela legislação ordinária, já que se trata de matéria reservada à lei complementar.

A interpretação não poderia ser diferente, como vem sendo utilizada por diversos entes federados do Estado brasileiro. Admitir-se a adjudicação, sem previsão na norma geral e sua devida regulamentação, implicaria na quebra da igualdade entre as pessoas que desejam ofertar seus bens ou serviços à administração pública. Como ficariam as regras de licitação, disciplinadas constitucionalmente, em face dessa previsão? Não se pode admitir a quebra do sistema sem a necessária autorização legislativa.

Por fim, deve-se salientar que na hipótese de interposição dos embargos à execução fiscal, buscando a desconstituição do título executivo e, por conseguinte, da penhora, a fixação dos honorários deve ser realizada apenas na ação de conhecimento proposta, já que se trata do mecanismo legal previsto para inviabilizar o prosseguimento da execução fiscal. Logicamente, todo o trabalho desenvolvido centra-se basicamente nos embargos do devedor, embora se deva considerar sua realização também nos autos da ação de execução fiscal.

Na hipótese de apresentação da exceção de pré-executividade, reconhecida jurisprudencialmente, caso o título executivo extrajudicial venha a ser desconstituído, caberá a fixação dos honorários de sucumbência na própria execução fiscal, pois o trabalho que acarretou o resultado positivo para o executado foi desenvolvido nestes autos.

Apesar da decisão proferida pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, admitindo a cumulação dos honorários na execução fiscal e nos respectivos

embargos, a controvérsia ainda persiste em sede jurisprudencial. Transcreve-se a ementa do mencionado acórdão:

Processual Civil – Embargos de Divergência – Processo de Execução – Embargos do Devedor – Natureza – Ação de conhecimento – Fixação de honorários advocatícios – Cumulação – Possibilidade – Jurisprudência Uniformizada no âmbito da Corte Especial do STJ.

1 – Mais do que mero incidente processual, os embargos do devedor constituem verdadeira ação de conhecimento. Neste contexto, é viável a cumulação dos honorários advocatícios fixados na ação de execução com aqueles arbitrados nos respectivos embargos do devedor. Questão jurídica dirimida pela Corte Especial do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência n. 97.466/RJ.³⁶⁸

Em sentido contrário e em conformidade com o entendimento aqui manifestado, cumpre transcrever as observações do Ministro Garcia Vieira:

Os honorários de advogado, arbitrados na execução, passam a depender da solução dos embargos. Procedentes estes, sucumbe o exequente, não prevalecendo o arbitramento dos honorários na execução. Improcedentes os embargos ou ocorrendo desistência, permanece uma única sucumbência, posto tanto na execução como nos embargos, a questão é única: procedência ou não da dívida.³⁶⁹

Essencial salientar, ainda, reiterando a antiga e muito atual Súmula n. 168 do Tribunal Federal de Recursos, que estabelece: "O encargo de 20% (vinte por cento), do Dec.-lei 1.025/69, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios." Evidente que se o credor, por expressa e inconstitucional previsão legal, inclui no crédito tributário um encargo correspondente à exigência da dívida ativa tributária, esta já substitui os honorários que seriam devidos pelo sujeito passivo na hipótese de improcedência dos embargos à execução fiscal.

³⁶⁸ ERESp 81.755-SC, de 02/04/2001.

³⁶⁹ EResp. N. 94.466-RJ, DJU 21/06/1999.

6 AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA, FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO, PROPOSTA PELA FAZENDA PÚBLICA

Polêmica recente foi levantada pelo parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ratificada pelo Ministro da Fazenda, no sentido de considerar juridicamente possível o ajuizamento, pela União, de ação anulatória de decisão administrativa proferida pelo Conselho de Contribuintes, favorável ao sujeito passivo, com decurso de prazo para interposição de recurso administrativo.

Sustenta, basicamente, que a decisão administrativa contrária ao texto legal ou constitucional não pode prevalecer, justificando-se a legitimidade ativa para a aberração jurídica proposta, ou seja, o ajuizamento de ação contra ato proferido pelo próprio órgão lançador. A confusão existente é evidente, pois autor e réu são os mesmos! Ainda que inclua o contribuinte no pólo passivo da demanda, este seria mero litisconsorte passivo necessário, por ser afetado pela decisão judicial a ser proferida, mas o verdadeiro réu seria o autor da ação, aquele que praticou o ato administrativo que se pretende ilegal ou inconstitucional!

A incoerência é assustadora, além de desprezar toda base estrutural do direito processual. Poder-se-ia cogitar qual a medida para eliminar a validade de ato administrativo supostamente incompatível com o ordenamento jurídico vigente? A resposta foi apresentada no capítulo anterior, quando se sustentou a possibilidade da administração pública fazendária rever o ato de lançamento até sua instância hierárquica máxima, detentora da competência administrativa para a tomada de decisão, ainda que o ato administrativo revogado tenha sido revisto pelo órgão

juiz julgador colegiado. Importante preservar os interesses do sujeito passivo que será afetado, não lhe impondo qualquer espécie de ônus indevido, como multa e juros, pois a mora não é proveniente de ato por ele realizado. Necessário, ainda, a observância do prazo de 30 dias fixados pelo Código Tributário Nacional quando não há vencimento definido para a exigência do crédito tributário.

Esse posicionamento decorre da lógica pertinente à tese ora sustentada, que separa objetivamente o conceito de procedimento e processo com fulcro no conceito de jurisdição. Deve-se reiterar que os tribunais administrativos brasileiros não possuem poder jurisdicional, isto é, não proferem decisões definitivas, que devem ser seguidas pelas pessoas físicas ou jurídicas envolvidas na relação jurídica. Suas decisões, pelo contrário, podem ser discutidas e revistas pelo Poder Judiciário estabelecido no direito positivo. Logo, não se pode compactuar com a afirmação de que a decisão administrativa é irreformável, se favorável ao contribuinte, o que não ocorre quando é contrária. Essa decisão será irreformável se compatível com a orientação interpretativa da legislação tributária realizada pela administração pública.

Justifica-se, ainda, a legitimidade processual do Ministério Público para o ajuizamento da ação, tendo em vista sua função atribuída pelo texto constitucional. Possível seria a apresentação de Ação Civil Pública buscando reparar os danos que um ato administrativo irregular tenha provocado aos cofres públicos. Com efeito, é função do *parquet* zelar pelo patrimônio público, incluindo a análise da renúncia indevida de recursos pela administração pública.

Não se pode equiparar essa legitimidade com aquela decorrente do ajuizamento de Ação Civil Pública para questionar a exigibilidade do crédito tributário, sob o pretexto de que não é compatível com o ordenamento jurídico.

Nessa situação, indubitável que não se trata de interesse difuso, já que se especifica o interesse individual no caso, cabendo ao sujeito passivo afetado e às respectivas entidades de classe ou aos demais órgãos e entidades competentes a discussão da matéria a referida legitimidade.

Todavia, tem-se que enfatizar o absurdo entendimento, já sumulado, no sentido de que o Ministério Público não deve se pronunciar nos autos de execução fiscal, uma vez que não tem por função zelar pela arrecadação de receitas que integrarão o patrimônio público. Prevalecendo o casuísta posicionamento, que evita uma enorme demanda de trabalho aos integrantes da carreira, apesar de ser uma das melhores estruturas atuantes perante o Judiciário, também não se poderia admitir sua legitimidade, pois o questionamento de decisão proferido pelo tribunal administrativo está vinculado ao exame da validade da exigência tributária.

7 MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A interferência principal do mandado de segurança em matéria tributária no aspecto procedimental da norma jurídica de conduta e sanção, está vinculada à concessão da medida liminar, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou da ordem para cumprir determinado comportamento, como acontece com as obrigações de natureza instrumental. A análise destas conseqüências foi objeto dos comentários desenvolvidos no item relativo às liminares e tutela antecipada, razão pela qual não será tratado neste tópico.

No entanto, não se pode deixar de abordar outras situações que também interferem no curso das diversas etapas do procedimento tributário administrativo.

Não se pretende, aqui, uma abordagem ampla do instituto do mandado de segurança, mesmo porque incompatível metodologicamente com o escopo deste estudo, motivo pelo qual se limitará à discussão de alguns mais polêmicos.

Tratando-se do ajuizamento de ação especial, como já destacado, contra ato praticado pela autoridade administrativa, ou quem lhe faça as vezes, de forma arbitrária ou abusiva, isto é, que não se encontra de acordo com o ordenamento jurídico vigente, importante estabelecer o prazo para seu ajuizamento e o momento inicial de sua contagem, sobretudo nas hipóteses em que houve o questionamento do ato administrativo no procedimento tributário administrativo (contencioso administrativo).

O texto constitucional não estipula qualquer prazo para se impetrar o mandado de segurança, apenas delimita que deve ser contra a autoridade pública, quando provoca lesão ou sua ameaça, não amparável por *habeas corpus* ou *habeas data*. Pressupõe a existência de direito líquido e certo, ou seja, que não demanda instrução probatória, por se tratar de matéria exclusivamente de direito ou em virtude de existir a prova pré-constituída, que acompanhará a petição inicial, sob pena de extinção da ação.

Diante da inexistência do prazo constitucional, o legislador ordinário estabeleceu, no artigo 18 da Lei n. 1.533/51 (Lei do Mandado de Segurança), que o prazo seria de 120 (cento e vinte) dias, contados da data em que o ato atacado fora praticado. Por se tratar de prazo fixado pela lei ordinária, alguns doutrinadores entendem que a delimitação realizada restringe o direito assegurado constitucionalmente, não podendo prevalecer esta regra no direito positivo pátrio. Afirma Sérgio Ferraz e Adilson de Abreu Dallari:

Por força do disposto no art. 18 da Lei 1.533, de 31.12.1951, em princípio, o interessado tem 120 dias, a contar do momento em que foi praticada a ilegalidade que o prejudica, para se valer do mandado de segurança. Registre-se, apenas, que consideramos inconstitucional tal limitação, que, entretanto, é pacificamente aceita pela jurisprudência.³⁷⁰

O saudoso mestre Geraldo Ataliba exteriorizou o mesmo entendimento ao tratar sobre o tema, com sua ironia refinada:

Enfim: a lei dispõe que o preceito constitucional só vale no prazo de 120 dias. Após isso, o legislador resolveu que a Constituição não vale mais. Esse preceito constitucional só tem aplicação no prazo que o legislador ordinário decidiu. A lei, assim, corrige esse abuso da Constituição. O legislador ordinário modera o exagero do constituinte!³⁷¹

Apesar das ponderadas observações lançadas pelos professores, não poderia se esperar que o texto constitucional fixasse o prazo para o exercício de todos os direitos nele consagrados, sendo natural que os prazos decadenciais e prescricionais sejam estabelecidos pela legislação infra-constitucional, como ocorre na espécie. Não se compreendendo como razoável, caberia ao legislador ordinário alterá-lo, o que não se verificou até o momento pela razoabilidade de sua previsão, já que o mandado de segurança normalmente pressupõe uma contrariedade imediata daquele que sofre a lesão de ato praticado pela administração pública. Caso a ofensa não lhe cause prejuízos que justifiquem o ataque imediato do ato, poderá se utilizar de ação menos célere, com o rito ordinário, no prazo prescricional previsto na legislação.³⁷²

³⁷⁰ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 179.

³⁷¹ ATALIBA, Geraldo. Decadência e mandado de segurança (inconstitucionalidade do preceito do art. 18 da Lei n. 1533/51). *Revista Trimestral de Direito Público* 1/149.

³⁷² A doutrina compreende que o prazo em destaque é decadencial, pois não se interrompe ou suspende, referindo-se à perda do direito ao mandado de segurança. Registro, contudo, minha discordância, considerando que todo o prazo relativo ao ajuizamento de ação judicial, ou seja, de aplicação da norma processual, é essencialmente prescricional. O fato de existir causa de interrupção ou suspensão não caracteriza o instituto,

O prazo prescricional em questão inicia-se da prática do ato coator, definido como a prática da administração pública que ameaça ou lesiona o direito do cidadão. Lavrado o ato de lançamento pelo servidor competente e não havendo concordância do sujeito passivo quanto à exigência fiscal, tratando-se de ato administrativo, automaticamente abre-se a contagem do prazo. Entretanto, se o devedor interpõe recurso administrativo, com a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a contagem do prazo somente se inicia da decisão final do procedimento tributário administrativo, a ser atacada pelo mandado de segurança.

Entendimento diverso levaria ao absurdo de que o exercício do direito de defesa administrativa inviabilizaria a utilização da ação mandamental, caso a decisão não fosse proferida no prazo de 120 dias. Na lição de Adilson de Abreu Dallari:

Obviamente, o direito constitucionalmente assegurado ao duplo grau de jurisdição administrativa não pode ser entendido como uma armadilha ao recorrente, que, por ter recorrido administrativamente, perderia um direito maior, de maior significação para a ordem jurídica. Se esta deu ao recorrente o direito de recorrer, dando à autoridade administrativa hierarquicamente superior o dever de decidir, é contra esta nova decisão que deve caber o mandado de segurança.

É certo, portanto, que a concessão de efeito suspensivo ao recurso administrativo apenas impede a impetração de mandado de segurança, mas a recíproca não é verdadeira; a falta de efeito suspensivo não obriga a impetração da segurança durante o curso do recurso hierárquico na esfera administrativa superior.³⁷³

Considerando o posicionamento adotado no presente estudo, relativo à possibilidade de convivência harmônica e simultânea entre o procedimento tributário administrativo, como decorrência lógica do aspecto procedimental da norma jurídica,

mas apenas o exame se a perda é do direito material ou da norma instrumental. Ambas podem extinguir a relação jurídica, bastando disposição legal expressa, como ocorre com o artigo 156 do Código Tributário Nacional.

³⁷³ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. *Processo administrativo*. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 234.

através do desenvolvimento da relação jurídica tributária, e o processo judicial tributário, oriundo da aplicação da norma processual que viabilizará a discussão da matéria controvertida perante uma jurisdição definida; adotando-se a premissa do sujeito passivo utilizar concomitantemente as duas vias procedimentais, a contagem do prazo inicia-se do ato de lançamento, já que a decisão futura na esfera administrativa é imprevisível e inexistente, não se admitindo a impetração contra a mesma, sequer em caráter preventivo.

O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 430, estabelecendo que o “pedido de reconsideração na via administrativa não interrompe o prazo para o mandado de segurança.” Na atualidade, estes julgados são interpretados no sentido de que o pedido de reconsideração a que se refere seriam os recursos administrativos a que a lei não atribui efeito suspensivo.

A menção à interrupção da contagem do prazo já demonstra, por si só, que o prazo tem natureza prescricional, e não decadencial. Implica, ainda, no reconhecimento de que o efeito suspensivo, no direito tributário, não pode ser o previsto na legislação que regulamenta o procedimento tributário administrativo, já que o artigo 151, inciso III, do CTN, como mencionado, determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na interposição de todo e qualquer recurso ou reclamação administrativa. Trata-se de lei complementar que estabelece norma geral sobre a matéria, que não pode ser limitada pela legislação ordinária.

Ademais, não tem sentido admitir que o mandado de segurança, após o término da fase contenciosa administrativa, deva atacar o ato de lançamento, já que a decisão proferida pelo órgão recursal constitui ato autônomo, que pode acolher total ou parcialmente o ato administrativo inicial. Sendo assim, a impetração deve se dar contra a decisão administrativa irrecorrível proferida no procedimento tributário

administrativo, não se justificando a idéia relativa à interrupção da contagem do prazo.

Outro ponto relevante a ser discutido na ação mandamental diz respeito aos efeitos do recurso de apelação interposto no curso do processo. Isto porque, o recurso de apelação em mandado de segurança é previsto no artigo 12 da Lei n. 1.533/51, aplicando-se subsidiariamente as regras determinadas nos artigos 513 e seguintes do Código de Processo Civil. Quanto aos efeitos do recebimento do recurso, assim dispõe o parágrafo único do mencionado dispositivo legal:

Art. 12. Da sentença, negando ou concedendo o mandado, cabe apelação.

Parágrafo único. A sentença, que conceder o mandado, fica sujeita ao duplo grau de jurisdição, podendo, entretanto, ser executada provisoriamente.

O dispositivo supracitado esclarece de forma cristalina a questão, ao prescrever que a apelação da sentença concessiva da segurança será recebida unicamente no efeito devolutivo, podendo ser executada provisoriamente. Não mencionou, portanto, o efeito do recurso na hipótese da sentença denegatória da segurança, depreendendo que será aplicada a regra geral prevista no *caput* do art. 520 do CPC: "A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo."

Por conseguinte, fica evidenciado que o recurso interposto contra a decisão denegatória da segurança deve ser recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo, ou seja, prevalece a norma contida na legislação processual. As apelações que devem ser recebidas unicamente no efeito devolutivo são previstas pelas normas legais.

A lei estabelece, expressamente, as exceções, como ocorre nas hipóteses dos incisos do artigo 520 do CPC e do art. 12, parágrafo único, da Lei n.

1.533/51. E é conhecido o princípio segundo o qual: "onde a lei não distingue, a ninguém é dado distinguir". Destaca-se a lição de Carlos Maximiliano:

271 - O código Civil explicitamente consolidou o preceito clássico - *Exceptiones sut strictissimoe interpretationis* ('interpretam-se as exceções estritissimamente') - no art. 6º da antiga Introdução, assim concebido:

'A lei que abre exceção a regras gerais, ou restringe direitos, só abrange os casos que especifica.'³⁷⁴

Expondo o mesmo entendimento e seguindo a melhor doutrina, Alexandre de Paula, em suas anotações e comentários ao Código de Processo Civil e à lei de mandado de segurança, afirma:

A nova vedação trazida ao art. 12, da Lei do Mandado de Segurança, pelas citadas Leis n. 6.014 e 6.071, substituindo o extinto recurso de agravo de petição pelo de apelação, não dispôs sobre se teria ou não duplo efeito a apelação interposta contra as sentenças de julgamento de mandados de segurança denegatórias ou concessivas.

Logo, em que pese consideráveis opiniões em contrário, ela tem duplo efeito, face à norma geral do artigo 520, do Código de Processo Civil, o recurso de apelação só não tem efeito suspensivo quando a lei assim disponha in *claris cessat*.

Interpretatio, e não podem prevalecer considerações sobre a natureza própria do mandado de segurança, quando o legislador claramente a desprezou, ao editar norma sobre o recurso cabível contra as sentenças em mandado de segurança.³⁷⁵

Ao alegar que se deve considerar as respeitáveis opiniões em contrário, o autor faz alusão àqueles juristas que defendem, corretamente, que somente os recursos interpostos contra sentença denegatória possuem efeito suspensivo, caso contrário, não se poderia realizar a execução provisória da sentença concessiva da segurança, como preconiza expressamente a lei. Não resta qualquer dúvida de que

³⁷⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. 3. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.

225.

³⁷⁵ PAULA, Alexandre de. *Código de processo civil anotado*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, v. II, p. 2.092.

a sentença denegatória da segurança enseja a interposição de apelação com efeito suspensivo. Enfática a lição do professor Sérgio Ferraz:

Mesmo que não se deseje chegar à nossa tese, anteriormente exposta, da inconstitucionalidade da atribuição de efeito meramente devolutivo ao recurso interposto contra a sentença denegatória do *writ*, ainda que se queira, portanto, salvaguardar o texto da Lei 1.533, impor-se-á grande esforço ao intérprete para que tal se faça sem qualquer mocha aos princípios constitucionais aqui invocáveis. E tal nos parece possível: as cláusulas restritivas hão de ser estritamente entendidas.³⁷⁶

O recurso de apelação com efeito suspensivo é regra geral, e visa apenas suspender temporariamente a execução provisória da sentença até julgamento do recurso interposto, buscando garantir a eficácia da decisão final, na correta aplicação do ordenamento jurídico vigente. Nos ensinamentos do processualista José Carlos Barbosa Moreira, subtrai-se o seguinte:

2 - Efeito suspensivo. Consiste este efeito, ..., em fazer subsistir o óbice à manifestação da eficácia da decisão. A interposição não faz cessar efeitos que já se estivessem produzindo: apenas prolonga o estado de ineficácia em que se encontra a decisão, pelo simples fato de estar sujeita a impugnação através do recurso. (...)
A regra é a de que os recursos são dotados de efeito suspensivo. Enquanto sujeita a recurso, a decisão, em princípio, não produz efeitos. Excepcionalmente, a lei, negando suspensividade ao recurso, permite que a decisão se torne eficaz antes de transitar em julgado. No silêncio da lei deve-se entender que o recurso tem efeito suspensivo.³⁷⁷

Analisando o ordenamento jurídico, verifica-se que o legislador determina, nitidamente, que o recurso de apelação, em mandado de segurança em que tenha sido denegada a ordem, será recebido no efeito suspensivo, caso contrário a exceção estaria inserida nas hipóteses constantes no artigo 520 do Código de

³⁷⁶ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de segurança*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 116.

³⁷⁷ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O novo processo civil brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 169.

Processo Civil. Além de contrariar sua função constitucional, uma vez que não presenciara a eficácia da decisão final transitada em julgado, caso presentes os pressupostos. Não se pode olvidar que sua natureza jurídica é cautelar, mantendo os efeitos da medida liminar que se pressupõe concedida (regra geral), assegurando a aplicação da prestação jurisdicional definitiva.

Destarte, a índole constitucional do mandado de segurança constitui, sobretudo, garantia máxima do jurisdicionado, resguardando seu direito de não se ver compelido a praticar ato que entende manifestamente abusivo. Admitindo-se que a apelação interposta de sentença denegatória não possui efeito suspensivo, estar-se-á aniquilando a função desta garantia constitucional, pois a cassação dos efeitos da medida liminar implicará a consumação do dano irreparável.

A exceção criada em relação à sentença concessiva da segurança visa à proteção do jurisdicionado, para que mantenha a suspensão da exigibilidade do ato impugnado, até decisão final da lide pelos tribunais. Igualmente, o recebimento do recurso de apelação de decisão denegatória no efeito suspensivo, busca assegurar a finalidade deste instrumento processual, manter ao impetrante a prática do ato abusivo que se procura evitar, até ser proferida a decisão final, garantindo, a segurança e proteção do jurisdicionado. Caso contrário, o ato considerado abusivo será executado e se tornará inócua a palavra final do Judiciário.

Acompanhando a constante evolução do direito e atendendo a melhor exegese jurídica, o Superior Tribunal de Justiça³⁷⁸ e o Supremo Tribunal Federal³⁷⁹ vêm admitindo o efeito suspensivo ao recurso especial e ao recurso extraordinário,

³⁷⁸ “Admite-se medida cautelar para dar-se efeito suspensivo a recurso especial, que pode ser, aliás, determinada pelo relator em casos de urgência *ad referendum* do juízo *ad quem*.” (STJ, MC 001-Reg. 89070630, rel. Min. Nilson Naves, j. 02.03.1989).

³⁷⁹ “Concede-se suspensão dos efeitos do mandamento que reconheceu o direito ao desmatamento de área, tida como particular, até o julgamento do recurso extraordinário, tendo-se em vista a possibilidade de haver prejuízo irreparável à ordem e à saúde pública, comprometendo interesse de relevante significação social.” (STF, S.Seg. 209/1 – AgRg SP, rel. Min. Rafael Mayer, j. 16.03.1988).

respectivamente, em virtude da iminência de se concretizar um dano irreparável, sendo que estes, segundo determinação legal expressa, devem ser recebidos no efeito meramente devolutivo.

A atribuição de efeito suspensivo aos recursos especial e extraordinário, bem como às demais situações, segue a lógica de permanência dos efeitos da medida cautelar concedida, afastando a idéia da provisoriedade desta medida,³⁸⁰ que é preservar a possibilidade de aplicação da decisão judicial definitiva. Nesse contexto, que se afirmou que o *perigo na demora* constitui o requisito mais importante para o deferimento da liminar, sob pena de responsabilidade civil do magistrado que não a concede. Deve-se salientar que o dano irreparável não se extingue com a sentença denegatória da segurança ou até mesmo com a decisão do tribunal de segunda instância, ao contrário, pode persistir, motivando que permaneçam seus efeitos ou se defira a medida de natureza cautelar. O processo, normalmente, não se finda com a sentença, ele é contínuo e somente se exaure com o trânsito em julgado da decisão. Logo, caso não seja assegurado o efeito da medida liminar (cautelar) com a atribuição do efeito suspensivo ao recurso de apelação, ou mesmo seu deferimento em qualquer momento do processo, a negativa do magistrado implicará a violação dos princípios constitucionais do livre acesso ao judiciário, do direito de ação e, sobretudo, do devido processo legal, além de desvirtuar o instituto do mandado de segurança, justificando a imposição de responsabilidade funcional.

Sendo assim, caso não seja atribuído efeito suspensivo ao recurso de apelação, com a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário

³⁸⁰ Provisoriiedade compreendida no sentido de que a decisão final da instância automaticamente revoga a medida liminar como se depreende da Súmula nº 405 do Supremo Tribunal Federal. É provisória no tocante à possibilidade de sua revogação a qualquer tempo, quando não presente um dos pressupostos objetivos para o deferimento da medida liminar. Não se pode deixar de registrar o absurdo consignado no conteúdo da referida Súmula, que não deve prevalecer perante a adequada interpretação do instituto do mandado de segurança, e da natureza cautelar da medida liminar, pelos fundamentos já expostos.

discutido em juízo, diante da manutenção dos efeitos da liminar, o impetrante estará exposto a prejuízo evidente, consistente no desembolso do crédito tributário combatido. Este é justamente o ato que se busca evitar com o mandado de segurança em matéria tributária, e, caso se concretize, tornará inoperante a ação ajuizada. Ainda que o questionamento se refira à obrigação tributária de natureza instrumental, as razões ora expendidas se aplicam integralmente, podendo ser citado como exemplo o deferimento da liminar para se expedir certidão negativa de débito ou positiva com efeito de negativa, diante da necessidade do impetrante participar de uma licitação ou para a prática de outro ato de caráter urgente.

Apresenta-se, a título ilustrativo, a seguinte situação: impetra-se mandado de segurança objetivando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como a concessão da respectiva certidão positiva, com efeito de negativa, tendo em vista a participação na licitação supra mencionada. Deferida a liminar, o impetrante habilita-se, sendo que a proposta não foi aberta de imediato em razão de diversas impugnações. Antes do julgamento dos recursos administrativos, o juiz denega a segurança, com a apresentação de recurso de apelação pela parte. Nesse momento, haverá o prosseguimento do procedimento licitatório, com a abertura das propostas. Caso não se defira e se mantenham os efeitos da medida cautelar, em razão do prejuízo iminente, e não sendo mais possível a reparação do dano que o impetrante visa evitar, estar-se-á desviando a finalidade do imprescindível instituto do mandado de segurança, remédio constitucional eficaz, se adequadamente aplicado, capaz de assegurar as garantias fundamentais violadas ou ameaçadas por atos ilegais de autoridades fiscais.

Na hipótese da não concessão do efeito suspensivo ao recurso de apelação, no caso em apreço, não haverá a possibilidade da participação do

impetrante nas demais fases do procedimento tributário. Imagine-se, por sua vez, se a sentença é reformada, reconhecendo-se o direito do autor!? Como retornar à situação jurídica anterior? E o prejuízo causado ao Estado pela indenização devida? Indiscutível que se trata de erro judiciário, com responsabilidade efetiva do ente federado, por força constitucional, restando assegurado o direito de regresso ao servidor que deu causa: o magistrado. Nem se objete que o processo não deva prosseguir, por suposta perda do objeto! A parte tem o direito constitucional quanto ao exame de seu pleito, até mesmo para a identificação do prejuízo suportado.

Essa situação descrita, talvez mais do que aquela que implique no mero questionamento da exigência tributária, demonstra a necessidade da preservação dos efeitos da medida cautelar durante todo o desenvolvimento da relação jurídica processual. Seu deferimento não constitui exceção, mas regra no curso de qualquer processo, pois aquele que não concorda com a obrigação tributária não é sonegador, mas um cidadão exercendo seu direito de defesa, constitucionalmente consagrado em qualquer Estado Democrático de Direito. Exatamente por isso que se defende a idêntica natureza jurídica das liminares e da tutela antecipada, com a aplicação destas considerações para todos os tipos de ações.

Com sua habitual clareza, assim expôs Arruda Alvim:

Hoje, na Constituição Federal, diz-se textualmente que a parte tem o direito de obter do judiciário apreciação de lesão de direito ou de ameaça a direito (art. 5º, XXXV) donde poder dizer-se que a tutela cautelar é hoje assunto que mereceu tratamento da própria Lei Magna, uma vez que, como já se entendia antes da promulgação da nova Constituição, o preceito que todos têm o direito de submeter à apreciação do Judiciário lesão de direito, ficará sem sentido, pois, muitas vezes, não fosse a possibilidade de, antes da sentença dita satisfativa, ter havido sentença de índole cautelar, a sentença satisfativa acabaria por consistir num mandamento judicial impossível

de ser cumprido e, portanto, indiretamente, a Constituição seria ferida.³⁸¹

Infelizmente este não tem sido o posicionamento da jurisprudência pátria, talvez mal orientada pela ultrapassada Súmula n. 405 do Supremo Tribunal Federal,³⁸² que determina a cassação da liminar quando proferida sentença denegando a segurança, sem adentrar nos efeitos do recurso de apelação e na natureza jurídica cautelar que possui. Como exposto anteriormente, diante disso, quem se depara com situação de prática ilegal de um ato e está com justo perigo da lesão, acaba dependendo do subjetivismo do juízo, muitas vezes ideológico, para a concessão da medida cautelar ou do efeito suspensivo, quando esta seria não só a regra natura do processo, mas direito fundamental da parte requerente, quando configurado seus requisitos objetivos. Colaciona-se precedente do Tribunal Regional Federal da 1. Região, por ocasião do julgamento do Mandado de Segurança n. 92.01.06554-0-RO, atribuindo efeito suspensivo ao recurso de apelação, em virtude do dano irreparável a ser sofrido pelo impetrante, como se este já não fosse inerente à sua interposição. Destacam-se parte dos votos:

3. Caso não se dê efeito suspensivo ao apelo do Impetrante, restaurando a eficácia da liminar cassada, sofrerá ele, por certo, violência, em seu direito líquido e certo, derivado do contrato de depósito de gerir e zelar das contas de seus clientes, por ato dos Senhores Fiscais, que, indistintamente, investigarão suas contas correntes com quebra do sigilo bancário e, conseqüentemente descrédito da imagem, do bom conceito e da confiabilidade de que goza o Banco, autor da ação em Rondônia e no Brasil. A não suspensividade do apelo configura, na espécie, dano irreparável ao Impetrante. (...)

10. Assim, concedo a ordem, para dar efeito suspensivo à apelação interposta contra a v.sentença denegatória do writ, confirmando a liminar anteriormente concedida, neste feito, e restaurando a liminar

³⁸¹ ALVIM, Arruda. *Mandado de segurança contra ato judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 35.

³⁸² "Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária."

cassada pela decisão em tela. (Desembargador Nelson Gomes da Silva)

Nessas hipóteses sempre entendi que, mesmo denegada a segurança, dever-se-ia manter a liminar, porque no segundo grau de jurisdição a segurança pode ser concedida; então, as razões que deram ensejo à suspensão provisória do ato até a decisão final, para evitar que a concessão do *mandamus* caia no vazio, persistem para que se aguarde a decisão do segundo grau de jurisdição. De modo contrário, mesmo concedida pelo Tribunal a segurança, em revisão da sentença denegatória de Primeiro Grau, estaria sem condição de se recompor a situação retratada no direito do impetrante. (Desembargador Federal Vicente Leal)

Sr. Presidente, também entendo que, concedida a liminar, e se a sentença final for denegatória, deve essa liminar ter validade até o julgamento final, na Segunda Instância, pois, como afirmaram o Relator e o Sr. Juiz Vicente Leal, se o Segundo Grau de jurisdição der provimento à apelação, a medida poderá resultar ineficaz. O impetrante, com seu direito líquido e certo reconhecido pelo Tribunal, não poderá tê-lo em verdade, materialmente reconhecido. De nada valerá tal decisão do Tribunal; cairá no vazio, como disse o Juiz Vicente Leal. (Desembargador Federal Tourinho Neto)

Na hipótese do recolhimento do tributo questionado ao Fisco, o mandado de segurança impetrado perderá sua eficácia, se ao final vir a ser julgado procedente. Ocorrendo tal fato, o impetrante terá que pleitear o ressarcimento dos valores, através da demorada via repetitória, voltando-se à aplicação do vetusto e retrógrado princípio do *solve et repete*, abolido da legislação moderna. Finaliza o voto do Desembargador Federal Tourinho Neto: "2 - O *periculum in mora* revela-se na possibilidade de lesão grave ao direito da requerente, verificando-se, v.g., quando a reparação aos danos exige processo, que, como é sabido, é custoso e demorado, quando há risco do requerente vir a ser autuado, executado..." Destaca-se, ainda, a lição de Hely Lopes Meirelles:

Sendo a medida liminar uma providência cautelar, de preservação do direito invocado pelo impetrante, é concedida por fundamentos diversos e independentes dos da decisão de mérito. Por isso mesmo, não basta que o Juiz se manifeste sobre o mérito, denegando o mandado, para que fique automaticamente invalidada a medida liminar. (...)

O só fato de denegar a segurança não importa afirmar a desnecessidade da liminar, porque ela visa a preservar os danos

irreversíveis para o impetrante, e esta possibilidade pode subsistir até que a sentença passe em julgado, negando o direito pleiteado. (...)
Enquanto pende recurso, a sentença denegatória é reformável e, como tal, nenhum efeito produz em relação à suspensão provisória do ato.³⁸³

Verifica-se, assim, os principais elementos que envolvem o aspecto procedimental da norma jurídica tributária e a ação especial do mandado de segurança, destacando-se suas conseqüências e sua importância no contexto da discussão judicial da matéria tributária. Essas questões terão impacto direto e fundamental no desenvolvimento da relação jurídica e na satisfação do direito das partes.

8 AÇÃO ORDINÁRIA

O aspecto procedimental da ação ordinária segue a regra geral do denominado processo de conhecimento, cujo trâmite segue a ordenação de atos estabelecida pelo Código de Processo Civil. Distingui-se entre as ações intituladas declaratórias e as anulatórias, tendo como marco definitivo a formalização do crédito tributário. Colaciona-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

Tributário e processual civil. Ação declaratória visando crédito fiscal constituído. CTN, art. 142. CPC, art. 4º. A ação declaratória pressupõe um crédito fiscal ainda não constituído. Após a sua constituição formal, a hipótese será de ação anulatória.³⁸⁴

³⁸³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 59.

³⁸⁴ Superior Tribunal de Justiça, Resp. 125.205/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 06/02/2001.

Não se pode deixar de frisar que a distinção é absolutamente inócua, pois ambas se submetem ao rito ordinário. Ademais, para se anular o crédito tributário formalmente constituído, torna-se imprescindível o reconhecimento de pedido de natureza declaratória quanto à ilegalidade ou inconstitucionalidade do ato administrativo ou do diploma legal. A anulação é efeito da declaração da irregularidade da formalização do crédito tributário.

A única diferença prevista no ordenamento, consubstanciada no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, estabelece a obrigatoriedade de se depositar o valor do crédito tributário discutido como pressuposto do ajuizamento da ação anulatória. O absurdo dessa previsão é comentado pelo professor Humberto Theodoro Júnior, ao afirmar a inconstitucionalidade da previsão normativa por violar "o direito de ter sempre suas lesões de direitos individuais apreciadas pelo Poder Judiciário, mormente quando o contribuinte for pobre ou não dispuser de recursos suficientes para custear o depósito imposto como condição de procedibilidade."³⁸⁵ Nesse mesmo sentido as decisões do Supremo Tribunal Federal:

Ação anulatória de débito fiscal. Depósito prévio. Art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6830/80). O depósito preparatório do valor do débito não é condição de procedibilidade da ação anulatória, apenas, na circunstância, não é impeditiva da execução fiscal, que com aquela não produz litispendência, embora haja conexidade. Entretanto, a satisfação do ônus do depósito prévio da ação anulatória, por ter efeito de suspender a exigibilidade do crédito (art. 151, II do CTN), desautoriza a instauração da execução fiscal.³⁸⁶

Vislumbra-se, assim, que o depósito previsto foi tratado como facultativo, caracterizado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como tratado anteriormente, o que impede o prosseguimento da atividade estatal de cobrança, inclusive quanto ao ajuizamento da execução fiscal. Esse impedimento

³⁸⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 132.

³⁸⁶ Supremo Tribunal Federal, RE 130.400/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, 10.12.1984.

não acarreta, por sua vez, qualquer lesão ao sujeito ativo, uma vez que o prazo prescricional estará suspenso.

9 AÇÃO PENAL

Em razão do entendimento jurisprudencial permitindo o ajuizamento da denúncia criminal antes de constituído definitivamente o crédito tributário, isto é, antes de esgotada a fase contenciosa do procedimento tributário administrativo, necessário registrar a confusão conceitual empreendida pelos Tribunais pátrios e pelo Ministério Público. Para tanto, transcreve-se a seguinte decisão:

Processo penal – Esgotamento da via administrativa – Propositura da ação penal – Desnecessidade. Nesta Eg. Corte, como também no STF, tem-se proclamado que a propositura de eventual ação penal independe do prévio esgotamento de procedimento administrativo-tributário.³⁸⁷

Sustenta-se o referido posicionamento com o argumento de que se tratam de instâncias independentes e harmônicas, sendo que a competência atribuída a uma não interfere na outra. O equívoco, porém, é evidente, pois quase a integralidade dos tipos penais tributários pressupõem o dolo e a lesão à administração fazendária como premissas para a realização do fato delituoso. Como se pode admitir a existência de crédito tributário devido sem o término de sua apuração? Como poderia admitir o ajuizamento da denúncia criminal antes do efetivo exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, consagrados no texto constitucional (sobretudo pelo fato de que a quitação do crédito tributário extingue a

³⁸⁷ Superior Tribunal de Justiça, Resp. 175.701/SP, Min. Jorge Scartezzini, DJU 18/12/2000.

punibilidade e o parcelamento impede no prosseguimento dessa medida)? Trata-se de verdadeira coação moral para o recebimento do crédito tributário, como utilizado por diversas administrações fazendárias ao enviarem o comunicado do auto de notícia criminal ao Ministério Público, exceto se comparecer à repartição para o acordo com a Fazenda!

Constata-se, portanto, do erro cometido, uma vez que a jurisdição penal depende, não para sua movimentação, mas para a efetiva análise do mérito da causa, da verificação firmada no procedimento tributário administrativo para a formalização do crédito tributário, com o levantamento dos atos praticados pelo sujeito passivo. A relação jurídica tributária, frise-se, somente se valida pela exata observância de seu aspecto procedimental.

10 AÇÃO ANULATÓRIA E A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

A denominada relativização da coisa julgada tem proporcionada extensa discussão acadêmica, sobretudo no tocante aos seus efeitos. A polêmica centra-se em dois pontos primordiais: a possibilidade de desconstituir a coisa julgada após o decurso do prazo para a propositura da ação rescisória; e, em sendo possível, se seria necessário o ajuizamento de ação anulatória para cessar os efeitos da coisa julgada.

A jurista Misabel Abreu Machado Derzi expõe, com sua habitual clareza, que a coisa julgada é garantia fundamental do cidadão, reflexo maior do princípio constitucional da segurança jurídica, não se admitindo sustentar que sua permanência implicaria a violação do princípio da isonomia tributária. Afirma que "a

Constituição de 1988 consagra o princípio da irretroatividade, e a proteção à coisa julgada de forma ampla, como direito fundamental do cidadão (art. 5º, XXXVI) e, de forma específica, como direito fundamental do cidadão-contribuinte (art. 150, III, a).³⁸⁸ Sustenta que não fere a igualdade das partes, na medida em que o sistema permite estas exceções, como se verifica com a coisa julgada, as isenções, imunidades e dos mais diversos benefícios fiscais.

Não obstante a lógica do raciocínio apresentado, não se pode deixar de considerar que a coisa julgada constitui direito e garantia fundamental do cidadão, assim como os princípios da segurança jurídica, da isonomia e da irretroatividade. Seguindo a linha de interpretação dos princípios explicitada no capítulo anterior, em que não se admite a sobreposição de princípios de acordo com as circunstâncias do caso concreto, necessária construir interpretação que contemple a aplicação simultânea das referidas garantias constitucionais.

Nesse sentido, como não se pode nem se deve desprezar quaisquer dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, necessário buscar a solução do falso conflito de normas na diferença conceitual entre procedimento e processo, além de sua aplicação na norma jurídica tributária através do seu aspecto procedimental. O exame da relação jurídica tributária na sua visão dinâmica permite concatenar a perfeita aplicação das citadas regras jurídicas.

³⁸⁸ “A *res iudicata* é razão de praticidade jurídica e de segurança e, a rigor, a mola que torna possível a evolução jurídica, na busca do Direito mais justo. Está nesse sentido conformada à igualdade (que é, em essência, justiça); é seu necessário complemento evolutivo. O princípio da irretroatividade, visto sob esse ângulo mais amplo, que toca a todos os Poderes, é a garantia que torna exequível o desenvolvimento ou o aperfeiçoamento do Direito.” “No caso da Constituição brasileira, a tarefa do julgador fica extremamente simplificada, porque nossa Lei das Leis não apenas explicitou a regra da igualdade, como ainda, claramente, ditou parâmetros dentro dos quais se pode diferenciar, distinguir, excepcionar. Ofereceu-nos expressamente contraprincípios, o que não faz a maioria das demais Constituições, ou faz de uma forma muito sucinta. Especialmente consagrou a coisa julgada e a irretroatividade do direito, um contraprincípio constitucional que não encontra similar na massa dos países ocidentais. A Constituição de 1988 consagra o princípio da irretroatividade, e a proteção da coisa julgada de forma mais ampla, como direito fundamental do cidadão (art. 5º, XXXVI) e, de forma específica, como direito fundamental do cidadão-contribuinte) (art. 150, III, a) (DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 218-219)

Com efeito, a existência da coisa definitivamente julgada acarreta a necessária extinção do crédito tributário e da relação jurídica processual e tributária firmada com a participação dos sujeitos da obrigação. Essa assertiva respeita o instituto da coisa julgada e da segurança jurídica. No entanto, admitir-se sua simples desconsideração pelo sujeito ativo da obrigação, baseado no fato de que a mesma não é compatível com o texto constitucional, de acordo com o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, como vem ocorrendo no cotidiano tributário, seria o desprezo absoluto aos referidos direitos fundamentais, acrescento o desrespeito ao princípio constitucional da irretroatividade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea "a".

A Fazenda Pública não pode simplesmente desconsiderar a coisa julgada e restabelecer uma relação jurídica tributária extinta por força de decisão judicial transitada em julgado, como se a norma processual jamais tivesse existido! Isso seria a antítese do Estado de Direito, a insegurança absoluta no funcionamento do sistema judiciário, conforme preconizado pelo povo no texto constitucional. A incompreensão diz por si só.

Também não se pode admitir, contudo, que a situação decorrente da existência da coisa julgada, favorecendo ao sujeito passivo, mas contrária à interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal, órgão competente para esse fim, possa prevalecer eternamente. Esse entendimento chegaria ao extremo oposto da conduta atualmente praticada pela administração pública fazendária, que despreza enfaticamente os princípios constitucionais. Isto porque, o prosseguimento da situação oriunda da coisa julgada implicará a quebra da isonomia entre os cidadãos-contribuintes, que, por sua vez, acarretará incontornáveis abalos ao princípio da livre concorrência, igualmente previsto no texto constitucional pátrio.

Daí a necessidade de se buscar a interpretação que coloque em conformidade a aplicação de todos os direitos fundamentais aqui tratados, o que necessariamente implicará a relativização da coisa julgada. Frise-se que a relativização é aparente, pois seus efeitos vigorarão enquanto não questionados, preservando a legalidade e a segurança jurídica. O aspecto procedimental da relação jurídica tributária influenciada pela coisa julgada não poderá retornar, ressuscitando a discussão ali travada. Somente as novas relações jurídicas poderiam ser impactadas, preservando os princípios constitucionais aqui tratados.

Para tanto, caberá à Fazenda Pública o ajuizamento de ação anulatória da coisa julgada, pedindo justamente sua desconstituição, cujos efeitos somente se operarão a partir da citação válida do sujeito passivo. Esse, por sua vez, saberá que as relações jurídicas tributárias existentes a partir dessa data não estarão, obrigatoriamente, influenciadas pela aplicação da coisa julgada, dependendo da decisão final a ser proferida na ação anulatória.

Esse cenário permite, portanto, reconhecer a validade da coisa julgada até o momento de seu efetivo questionamento, observando a segurança jurídica do cidadão-contribuinte. Simultaneamente, permite ao fisco não restar lesado com a aplicação de decisão judicial contrária ao texto constitucional, buscando a integridade do ordenamento jurídico com o ajuizamento de ação anulatória que corrigirá os efeitos da coisa julgada, através de sua constituição, assegurando, ainda, o retorno à isonomia tributária, à livre-concorrência, sem ferir o princípio da irretroatividade. Na lição dos professores Humberto Theodoro Júnior e Juliana Cordeiro de Faria:

Sob este aspecto é que se a coisa julgada não pode ser contrária à Constituição; em tema de constitucionalidade, a Supremacia da

Constituição não poderá se sobrepor à segurança jurídica, à certeza que deve nortear as relações jurídicas. No conflito, portanto, haverá de prevalecer a estabilidade das relações, finalidade que somente será atingível mediante a atribuição de eficácia *ex nunc* às decisões que a declaram.³⁸⁹

11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente capítulo teve por finalidade abordar a complementação do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, com a formação do título executivo extrajudicial, permitindo ao sujeito ativo da obrigação tributária o acionamento do Poder Judiciário para a satisfação do seu direito de crédito. Para tanto, relevante a observância rigorosa dos elementos formais e materiais dos atos administrativos que compõem o procedimento tributário administrativo, evitando nulidades na Certidão da Dívida Ativa.

Em razão desses objetivos que se abordou a influência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário no procedimento administrativo, com seus principais questionamentos, bem como as questões polêmicas da execução fiscal e do mandado de segurança em matéria tributária.

³⁸⁹ THEODORO JR., Humberto; e FARIA, Juliana Cordeiro de. *O tormentoso problema da inconstitucionalidade da sentença passado em julgado*. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 180.

CONCLUSÃO

Para evitar as graves conseqüências dos atos de aplicação dos tributos sobre os direitos de liberdade e propriedade das pessoas, quando tais atos apresentem algum vício de forma ou de conteúdo, os contribuintes têm direito a uma *tutela jurisdicional*, nos termos do art. 5º, XXXIV (direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder) e XXXV (liberdade de acesso ao judiciário), da Constituição, justificando-se falar num princípio da optatividade sobre o procedimento a ser adotado. Para esse fim, prescreve a Constituição vigente, no seu art. 5º, garantias típicas para fundamentar exercício do direito ao devido processo, administrativo ou judicial, em matéria tributária: devido processo legal (LIV), o contraditório, ampla defesa, instrução probatória e duplo grau de cognição (LV), e o princípio do julgador competente (LIII), porquanto ninguém será privado dos seus bens ou da sua liberdade sem o devido processo legal, conduzido por autoridade competente, com direito de defesa e de revisão da decisão, todos previamente constituídos por lei.³⁹⁰

A presente tese teve por objetivo propor nova estruturação para a norma jurídica tributária, lastreada e alicerçada na imprescindibilidade do aspecto procedimental ao regular desenvolvimento da relação jurídica tributária, com suas inquestionáveis repercussões na válida formação do título executivo. Neste contexto, apresentou a proposta deste novo aspecto da norma jurídica tributária, qual seja, o procedimental, e exaltou a necessidade da correta condução do procedimento tributário administrativo como forma de efetivação das garantias constitucionais dos contribuintes. Para tanto, adotou como marco teórico a obras dos professores Hans Kelsen e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Para alcançar o fim almejado, indispensável se fez o estudo do conceito e da estrutura da norma jurídica, sobretudo no âmbito do Direito Tributário. Vislumbrou-se que os diferentes elementos utilizados nas teorias que abordaram a norma jurídica convergiram para alguns pontos congruentes, verificando-se que o

³⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e processo administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 29.

procedimento tributário administrativo não pode ser excluído da norma jurídica, tanto as de conduta como as sancionantes, uma vez que confere o elemento de validade necessário ao regular desenvolvimento da relação jurídica, sobretudo no espectro do direito público, quando há a obrigatória participação do Estado nesta relação.

Antes, contudo, de proceder à discussão relativa à estrutura da norma jurídica tributária, foi essencial estabelecer alguns parâmetros de estudo da norma jurídica no plano meramente formal, definindo os elementos que caracterizam seu conceito, de acordo o normativismo kelseniano. As condutas e fatos sociais passam a ser relevantes na ordem jurídica, com o objetivo de organizar o convívio social, a partir do momento em que disciplinados e juridicizados pela norma jurídica. A sociedade os valora, tornando-os fatos jurídicos, mediante a inserção da regra em uma norma jurídica.

Cumprido salientar que a norma descrita pela Ciência Jurídica, verdadeira proposição, não tem como conteúdo uma afirmação de ordem causal, como ocorre nas proposições da ordem natural, e sim uma prescrição deontológica, isto é, a conduta estabelecida na norma é cumprida face a sua obrigatoriedade, decorrente do nexu imputativo criado pela vontade humana. Através da imputação, estabelece-se a correlação entre os elementos definidores da norma jurídica, quais sejam, a condição (estabelecida como hipótese) e sua correspondente consequência.

Com efeito, na análise da norma jurídica, enquanto estrutura formal, verificou-se a caracterização no comando explicitado pelo nexu imputativo, que une a prescrição fática contida na hipótese à prescrição de seu consequente, o que se convencionou denominar de proposição *hipotética*, cuja obrigatoriedade está intimamente atrelada à imposição da sanção pela não observância da prestação (objeto) decorrente da relação jurídica prescrita no próprio consequente normativo.

Desta forma, concluiu-se que a teoria das normas jurídicas se apresenta de suma importância para a compreensão do funcionamento do Direito Tributário, que se encontra consubstanciado, sobretudo, nas normas de conduta e sancionantes, cuja análise de sua estrutura e finalidade foram imperativas à conclusão do presente trabalho.

As normas jurídicas de conduta são normas hipotéticas, na medida em que prescrevem fatos ou omissões, que gerarão conseqüências a serem cumpridas pelos seus destinatários. A conduta pretendida pelo Estado, enquanto parte integrante do ordenamento jurídico, é estabelecida em norma jurídica a ser necessariamente obedecida, em razão de sua própria natureza normativa. Já as normas sancionantes têm a função preponderante de assegurar a aplicação e a própria eficácia das normas jurídicas de conduta. Buscam, assim, em sua dupla função, desestimular e penalizar a prática de condutas que a organização social considera indesejáveis, preservando a segurança da ordem jurídica.

Para os objetivos almejados pelo presente trabalho, também se tornou imperioso o estudo e a análise das normas jurídicas processuais, em razão de sua importância para o ordenamento jurídico e para este trabalho. Logo, fez-se breve digressão às teorias processualistas, das mais antigas às novas tendências, o que revelou a ausência de estudo integrado entre a norma jurídica tributária e o processo, pelo menos no tocante ao entrelaçamento da sua concepção formalista e estática e sua visão dinâmica no ordenamento jurídico.

Após realizada a incursão pelas diversas teorias processuais até então desenvolvidas, decidiu-se por adotar a teoria relacionista, apesar das significativas modificações conceituais com relação a seus institutos, acreditando sê-la a mais adequada à justificar a autonomia da norma jurídica processual (e não apenas do

processo enquanto disciplina com autonomia didática) e sua integração sistemática ao ordenamento jurídico.

Constatou-se, todavia, que a diferença prática entre procedimento administrativo e processo, em algumas situações e excluída a função jurisdicional estatal, é apenas nominal, já que embora sua aplicação normativa não coincida, as regras jurídicas que compõem as referidas normas podem se aproximar consideravelmente, como se denota da aplicabilidade dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório em ambos, de acordo com a concepção de Estado adotada por determinado país. Assim, apesar de não tratar da essência deste estudo, os conceitos extraídos a partir desta teorização foram imprescindíveis para se reconhecer a existência do aspecto procedimental na norma jurídica tributária, o que seguramente foi uma das maiores dificuldades enfrentadas no desenvolvimento da tese proposta.

As normas processuais diferem das normas de conduta e de sanção pelo fato de não se destinarem a valorar determinado fato perante o ordenamento jurídico, bem como se distinguem das normas de organização por não objetivarem a formação estrutural da sociedade. Seu intuito é de permitir e disciplinar o exercício da função jurisdicional, manifestando-se pelo instrumento procedimental. A sua estrutura também está vinculada a uma proposição hipotética, tendo por hipótese o exercício do denominado direito de ação e como consequência o desenvolvimento da relação jurídica processual.

Analisados o conceito e a estrutura da norma jurídica, procurou-se demonstrar que a relação jurídica tem sua origem atrelada à norma jurídica, derivando da concretização da hipótese normativa no mundo real, ou seja, da incidência de determinada norma jurídica. Sua origem obrigacional pressupõe a

existência de pelo menos duas pessoas, em uma estrutura de direitos e deveres, em que uma se apresenta como titular do direito e outra titular do respectivo dever jurídico, pelo qual se vê obrigado a cumprir uma prestação positiva ou negativa.

Esta estrutura lógica na formação da relação jurídica deriva das normas que fixam relações uniformes entre os fatos, que juridicizados, passam a produzir seus efeitos jurídicos. Assim, o procedimento administrativo não poder ser excluído das normas jurídicas, sejam elas de conduta ou sancionantes, pois lhe cabe conferir o elemento de validade necessário ao regular desenvolvimento da relação jurídica, culminando com a formação de título executivo dotado de validade, no que pertine ao Direito Tributário.

Isto posto, denota-se que as normas tributárias, enquanto espécies do gênero normas jurídicas, são compostas pelos mesmos elementos definidores daquelas. A hipótese e sua correspondente consequência, por se tratarem de normas hipotéticas, estão diretamente relacionadas à conduta do indivíduo que, verificada na realidade, acarretará o surgimento da relação jurídica de cunho obrigacional e natureza tributária. O tributo nada mais é que a criação de uma norma hipotética de conduta atribuída ao cidadão que, inobservada, implicará na imposição de uma penalidade de índole tributária. Logo, é visto como uma norma de conduta estabelecida mediante um regra matriz de incidência, que compreende uma série de elementos necessários para a sua configuração, sendo uma de suas características primordiais a circunstância de não constituir em sanção de ato ilícito, originando-se de fatos lícitos e que indiquem a auferição ou existência de riqueza por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Apresentada a configuração metodológica da norma jurídica tributária, perfeitamente enquadrada na teoria kelseniana, imprescindível a análise dos

aspectos componentes deste instituto, sob pena de inviabilizar a incidência do fato jurígeno ou o regular desenvolvimento da relação jurídica tributária. Estruturalmente, a norma jurídica é composta por hipótese e consequência. A hipótese é composta pelo conjunto de aspectos definidores do fato lícito submetido ao liame imputativo, enquanto a consequência contém os critérios que individualizam o fato jurígeno em concreto.

Na hipótese identificam-se a presença do aspecto material, que é a descrição do próprio fato econômico tributável, que ensejará o surgimento da obrigação tributária e de sua respectiva relação jurídica; do aspecto temporal, que descreve o momento de ocorrência do fato jurígeno e o consequente nascimento da obrigação tributária; o aspecto espacial, que consiste nas circunstâncias de lugar, que condicionam o surgimento da obrigação tributária; e o aspecto pessoal, relacionado à pessoa que realiza o fato tributável. No que diz respeito à consequência, verificam-se a presença do aspecto subjetivo, que se refere às pessoas que participam da relação jurídica que se instaura pela realização da hipótese; e o aspecto quantitativo, composto pelos elementos que mensuram economicamente o fato jurígeno.

Em face da distinção entre procedimento e norma processual, não se pretendeu discordar dos aspectos apresentados até então, mas apenas propor o acréscimo de novo critério a integrar o consequente normativo e permitir a inteireza do entendimento e aplicação da obrigação tributária. Imprescindível o reconhecimento da presença do aspecto procedimental para o regular e válido desenvolvimento da relação jurídica tributária, que terá por finalidade permitir a necessária participação do sujeito passivo na válida formação da Certidão de Dívida Ativa. Esta nova concepção permitirá um melhor entendimento no tocante à inteireza

da relação jurídica tributária, que se instaura entre sujeito passivo e sujeito ativo, seja no seu plano estático ou dinâmico, evidenciando a real função do Estado perante seus administrados. A abordagem proposta foi integrada com a exemplificação da prática distorcida do Estado-Judiciário e do Estado-Executivo, que deturpam a compreensão dos diversos institutos inerentes ao Direito Tributário, normalmente em prejuízo do cidadão-contribuinte, causando o carnaval tributário preconizado por Alfredo Augusto Becker.

Todo o trabalho desenvolvido objetivou atingir o ponto essencial, a tese propriamente dita, qual seja, a identificação do aspecto processual como integrante da norma jurídica tributária, ainda que o mesmo se verificasse na norma acessória e na sancionante. A tormentosa busca às indagações formuladas no decorrer deste trabalho demonstrou, pela prática investigativa adotada, que a resposta que se almejava encontrar não se materializou integralmente: a idéia que existiria um aspecto processual na norma tributária, que levaria à existência do processo tributário administrativo. A conclusão obtida conduziu a fim diverso, embora eventualmente utilizando caminhos comuns. Isto porque, concluiu-se que integra o conceito instrumental do *processo* a jurisdição, acarretando o afastamento, no direito pátrio, do denominado *processo tributário administrativo*. Todavia, o conceito a que se chegou de *procedimento*, como conjunto ordenado de fatos jurídicos tendentes a cumprir uma finalidade normativa, demonstrou a existência do *aspecto procedimental* da norma jurídica tributária, como menor ou maior participação do sujeito passivo no desenvolvimento da relação jurídica, de acordo com o nível de democracia existente no Estado.

O próprio conceito de tributo indica a presença obrigatória do procedimento administrativo no desenvolvimento da relação jurídica, principalmente

na formalização do crédito tributário e na formação do título executivo. Somente através do procedimento administrativo é que se assegurará aos destinatários das normas tributárias o exercício dos direitos e garantias fundamentais que lhes são atribuídos pelo ordenamento jurídico. A sua não observância implicará a necessária nulidade dos atos administrativos praticados, evitando a existência de arbitrariedades pela Administração Pública, que deve exercer suas funções nos limites da legalidade, haja vista exercer atividade plenamente vinculada.

O desenrolar da relação jurídica tributária ocorre, necessariamente, pela prática de uma série de atos administrativos, coordenados e previstos em lei, que têm por finalidade a apuração do crédito tributário, quer para a realização do ato de lançamento, quer para a confirmação dos valores recolhidos pelo sujeito passivo. Logo, indispensável a análise dos atos administrativos imprescindíveis para a realização do devido procedimento legal, assegurando a participação do sujeito passivo da relação jurídica, sendo o procedimento administrativo importante instrumento de garantia individual e da participação democrática do cidadão frente à Administração Pública. Muito mais que mero procedimento, enquanto série lógica e juridicamente ordenada de atos para expressão da vontade da administração pública, este instituto jurídico representa uma das garantias fundamentais do sujeito passivo perante o Estado, no que pertine às diversas relações jurídicas que se instauram na seara do Direito Tributário.

Neste diapasão, imprescindível para a regular aplicação do aspecto procedimental da norma jurídica tributária, que suas disposições gerais e obrigatórias venham a ser veiculadas por lei complementar, fixando as normas gerais relativas ao tema, cabendo, num segundo momento, aos entes federados, estabelecer a revisão de suas legislações para permitir a sua adequação à norma de

hierarquia superior. O legislador não pode se quedar omissos com relação aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, como ocorre no tocante ao princípio que veda a utilização do sistema tributário de forma confiscatória, assim como o Poder Judiciário quanto à respeitabilidade da formação do ordenamento jurídico brasileiro.

Tratando-se de direito e garantia fundamental do cidadão, sobretudo nos Estados que se vangloriam de democráticos, o procedimento administrativo costuma ser delineado a partir de regras principiológicas, integrantes das diversas normas jurídicas, que orientam sua aplicação mediante a indicação da interpretação correta a ser conferida ao instituto analisado. Assim, todos os princípios, enquanto regras jurídicas positivas, integrantes do ordenamento jurídico, são igualmente relevantes, não se justificando a primazia de um sobre o outro, de acordo com a vontade do intérprete ou do operador do Direito, desvirtuando a segurança na aplicação do sistema e aniquilando o papel desempenhado pela jurisprudência, que sob esta alegação poderá constantemente alterar suas interpretações de acordo com os interesses casuísticos do intérprete.

No presente trabalho, em razão da diversidade de princípios existentes e elencados pela doutrina pátria, foram selecionados e analisados alguns dos mais relevantes princípios jurídicos aplicáveis ao procedimento administrativo tributário: *princípio do devido procedimento legal*, cerne de legitimação do próprio procedimento administrativo tributário; *princípio da legalidade*, atribuidor de segurança jurídica; *princípio da ampla defesa e do contraditório*, garantias constitucionais fundamentais do indivíduo; *princípio da igualdade e da imparcialidade da administração pública*; *princípio da publicidade*, que é da essência

do Estado Democrático de Direito; *princípio da moralidade*; *princípio da motivação*; e *princípio da impessoalidade*.

Adentrando na análise dos atos que compõem o procedimento administrativo tributário, imperioso se mostrou o estudo do procedimento administrativo de fiscalização. A atividade fiscalizatória é função essencial do Estado e ato fundamental à Administração Pública para verificação do correto adimplemento das obrigações tributárias, devendo ser exercida nos exatos limites delineados pelos princípios informadores do procedimento administrativo. A observância a tais princípios e de todos os procedimentos estabelecidos pela legislação, dotará a atividade fiscalizatória de legitimidade e, conseqüentemente, atribuirá maior segurança jurídica aos contribuintes, evitando a prática de arbitrariedades pela Administração Pública. Formalizado o procedimento administrativo tributário e realizados seus primeiros atos, sua condução deve ser regida pelo princípio da oficialidade, cabendo à fazenda pública primar pela eficiência na gestão e concluir suas atividades com celeridade, sem prejuízo da observância dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Encerrada a fase investigativa da fiscalização, tendo em vista os dados e informações coletadas, o procedimento tributário poderá ser dado por encerrado com a lavratura do Termo de Encerramento de Ação Fiscal ou, verificada a ocorrência do fato jurígeno, elaborar-se-á o ato de lançamento, consignando o crédito tributário devido, oriundo do não pagamento ou do recolhimento a menor da obrigação tributária e suas sanções pecuniárias. Verificada a segunda hipótese, o prosseguimento do procedimento administrativo tributário dependerá das possíveis opções do sujeito passivo, que poderá quitar seu débito tributário, extinguindo a relação jurídica; não recolher o valor devido nem apresentar impugnação

administrativa, sendo o crédito inscrito em dívida ativa e formalizando-se o título executivo; ou interpor defesa administrativa, instaurando a fase contenciosa do procedimento administrativo.

Não sendo objetivo do trabalho alongar as polêmicas atinentes ao ato de lançamento, limitou-se a focar a verificação do aspecto procedimental no referido instituto, o qual tem por objetivo, na relação jurídica tributária, a identificação da ocorrência de todos os aspectos relativos ao fato impositivo, sejam das normas de conduta ou das normas sancionantes, identificando os sujeitos obrigacionais e quantificando seu montante, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, desenvolvida pela sistemática do procedimento administrativo como parte integrante do seu consequente normativo. Para tanto, se examinou as implicações do aspecto procedimental em cada modalidade de lançamento, quais sejam, o *lançamento por ofício*, o *lançamento por declaração* e o *lançamento por homologação*.

Na modalidade de lançamento de ofício, em razão de competir exclusivamente à autoridade fiscal apurar a ocorrência de todos os elementos necessários à formalização do crédito tributário, constatou-se ser indispensável a efetiva instauração do procedimento administrativo tributário, devidamente formalizado, para dotar o referido ato de legitimidade, bem como ser imperiosa a individualização dos lançamentos efetuados para permitir que todos os interessados, tomando dele conhecimento, exerçam seu direito à ampla defesa.

No lançamento por declaração, como a instauração do procedimento tributário costuma acontecer por provocação do sujeito passivo da obrigação, que comparece à repartição pública para prestar informações e apresentar documentos, uma vez constatada a ocorrência do fato jurígeno. Confirmada a consumação do

fato gerador, quantificar-se-á o valor do crédito tributário e se intimará o sujeito passivo a proceder o recolhimento do tributo. A necessidade do procedimento administrativo manifesta-se, principalmente, na hipótese de não recolhimento dos valores devidos, em que se deverá garantir ao contribuinte a participação no procedimento de formação do título executivo.

Tratando-se de lançamento por homologação, compete ao sujeito passivo tributário apurar a ocorrência do fato gerador, quantificar o valor devido e recolher o tributo no prazo legal, cabendo à administração pública apenas a homologação deste procedimento. Poder-se-ia indagar e objetar a necessidade do procedimento administrativo tributário, uma vez que extinção do crédito tributário acarretaria a necessária e lógica extinção da relação jurídica tributária. Justifica-se, entretanto, sua imprescindibilidade, uma vez que indispensável para a verificação da regularidade do recolhimento do tributo devido.

A análise do ato de lançamento conduziu à necessária verificação da possibilidade de sua revisão pelo sujeito ativo tributário. Destinando-se o lançamento a apurar a existência de crédito tributário, de forma vinculada, jamais poderia a fazenda pública lançar, inscrever em dívida ativa e exigir judicialmente o suposto crédito, sem antes apreciar se os valores devidos à administração correspondem exatamente aos que foram consignados. Assim, salutar a interposição da impugnação administrativa com o objetivo de revisar e sanear possíveis equívocos cometidos pelo fisco, não se justificando a argumentação de que simples requerimento apresentando o erro seria suficiente para que se procedesse à revisão de ofício. Com efeito, o pedido de revisão é espécie do gênero recurso administrativo (reclamação administrativa, nos termos do artigo 151, inciso III, do

Código Tributário Nacional) e, como tal, além suspender a exigibilidade do crédito tributário, constitui garantia fundamental do sujeito passivo.

Posteriormente, como não poderia se olvidar, adentrou-se em tema de extrema relevância à verificação do aspecto procedimental na norma jurídica tributária, qual seja, a defesa administrativa. A interposição de defesa administrativa desata a fase contenciosa do procedimento tributário, constituindo decorrência lógica da garantia à ampla defesa e do direito de petição atribuído a todo e qualquer cidadão, no Estado Democrático de Direito. Insere-se, dentro desta garantia constitucional, o direito do sujeito passivo de oferecer, produzir e ter apreciadas todas as provas que julgar indispensáveis à comprovação de seu direito, observado, logicamente, os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico à produção de provas.

A fase probatória do procedimento tributário rege-se por princípios que devem ser, necessariamente, observados pela administração pública e pelos sujeitos passivos, sob pena de se desqualificar as provas produzidas, destituindo-as de seu valor probatório e jurídico. Elencou-se, no presente trabalho, alguns importantes princípios informadores desta fase procedimental, sendo eles: *princípio da verdade material*, o qual, entretanto, não permite que a administração fazendária atue de forma discricionária, uma vez que exerce atividade plenamente vinculada; *princípio da oficialidade*, que exige da administração promover com celeridade e eficiência a condução do procedimento administrativo; *princípio da inviolabilidade da intimidade das pessoas*, verdadeiro limite à ingerência da administração pública na esfera particular do cidadão; *princípio da vedação de produção de provas ilícitas*, consistente na inadmissão de provas produzidas sem a observância do devido procedimento legal, violando direitos e garantias fundamentais.

Por fim, na condição de ato conclusivo do procedimento administrativo tributário, imprescindível a análise da decisão administrativa. Assim como a judicial, a decisão administrativa deverá ser devidamente fundamentada, identificando os motivos fáticos e jurídicos que a consubstanciaram. Existindo qualquer violação ao devido procedimento legal deverá a autoridade administrativa declarar a nulidade dos atos administrativos posteriores àqueles eivados de nulidade, importando ressaltar que a decisão não está adstrita aos argumentos apresentados na impugnação administrativa do sujeito passivo, sendo o conhecimento da matéria amplo, já que se trata de forma de revisibilidade do ato administrativo de lançamento.

Proferida a decisão e existindo segunda instância administrativa, usualmente denominada Conselho de Contribuintes ou Junta de Recursos Administrativo, dela caberá recurso administrativo, dando prosseguimento ao procedimento administrativo, nas hipóteses e prazo estabelecidos pela legislação tributária. Muito se discutiu se a dupla instância administrativa seria direito fundamental do cidadão, supostamente previsto no texto constitucional, principalmente após o advento de legislação federal regulamentadora do procedimento administrativo tributário que instituiu como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo o depósito recursal. Concluiu-se que a dupla instância não constitui direito fundamental do sujeito passivo, não sendo regra impositiva no direito pátrio. Todavia, uma vez criada pela legislação de cada ente federado, a instituição de óbices ao seu acesso, como ocorre com o depósito recursal, não se coaduna com os dispositivos legais e constitucionais vigentes, em especial o princípio da isonomia, da legalidade e a previsão do recurso administrativo na norma geral de direito tributário (artigo 151, inciso III, do CTN).

Na parte final do trabalho apresentou-se a fase do aspecto procedimental relativa à inscrição do crédito tributário na dívida ativa, com a conseqüente formação do título executivo, concluindo-se pela necessidade de observância de cada ato administrativo exigido pela legislação no trâmite do procedimento tributário administrativo, sob pena de nulidade da Certidão da Dívida Ativa.

A ausência do rigoroso atendimento às etapas do procedimento e aos requisitos da inscrição em dívida ativa acarreta, obrigatoriamente, a nulidade do título executivo, não se cogitando na existência ou não de prejuízo ao sujeito passivo. Se a lei determina a realização do ato, não cabe ao Poder Judiciário a modificação da norma positiva, aplicando a legislação de acordo com sua conveniência subjetiva do que vem a ser prejuízo para o devedor. A administração pública deve se pautar no princípio constitucional da estrita legalidade, sendo que suas omissões não podem ser compensadas em detrimento do cidadão.

O crédito tributário não contencioso não se compatibiliza com o aspecto procedimental da norma jurídica tributária, de acordo com as regras estabelecidas no direito positivo pátrio. A ausência do exercício do direito de defesa e a imediata inscrição em dívida ativa, sem a conferência pormenorizada da relação jurídica pelo sujeito ativo responsável pelo ato de lançamento, trazem prejuízo à administração pública e acarretam a extinção do crédito tributário, sendo que a inexatidão das informações acarretará a responsabilidade objetiva do servidor.

O protesto do título executivo extrajudicial de natureza tributária e a inscrição do nome do sujeito passivo no Cadastro de Inadimplentes da União – CADIN, são verdadeiras sanções políticas, sendo utilizados com a finalidade de exercer uma coação moral sobre o devedor, forçando-o ao pagamento do crédito tributário, tendo em vista os graves efeitos decorrentes destes atos. Ademais, o

sujeito ativo da relação jurídica tributária possui uma série de privilégios e garantias na cobrança de seu crédito, o que acarreta a inconstitucionalidade das mencionadas exigências.

As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário interferem diretamente no trâmite do procedimento tributário administrativo, consistindo em ato deste mesmo procedimento, como se verifica com a moratória, o parcelamento e o recurso administrativo, ou decorrem da discussão judicial da exigência fiscal.

O recurso ou reclamação administrativa pode ser utilizada juntamente com a norma processual, tendo em vista a autonomia e independência de cada um destes institutos, pois a revisibilidade do ato de lançamento, enquanto ato administrativo, é dever da administração fazendária. Simultaneamente, não se justifica a negativa do ingresso em juízo, cerceando o direito de livre acesso ao judiciário, consagrado no texto constitucional. Logo, qualquer petição apresentada ao sujeito ativo, solicitando a revisão do procedimento tributário administrativo, tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário (reclamação), e não apenas os recursos previstos em lei e que tenham efeito suspensivo.

O depósito integral do crédito tributário não se refere a garantia do sujeito ativo quanto ao recebimento do crédito tributário, como indevidamente tem entendido o Poder Judiciário, possuindo a natureza jurídica própria, tendo por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em razão disto, é considerada faculdade da parte, que poderia requerer seu levantamento a qualquer momento do processo judicial, de acordo com sua inteira conveniência.

As liminares e a tutela antecipada possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, são medidas cautelares previstas na legislação processual com o objetivo de assegurar a eficácia da prestação jurisdicional, que somente é concedida pela

decisão final transitada em julgado. Sendo assim, possuem idênticos requisitos, apesar da diversidade da nomenclatura utilizada: a possibilidade jurídica do pedido (fumaça do bom direito ou verossimilhança) e dano irreparável (perigo na demora). Registre-se que os requisitos são objetivos e a regra é a concessão da medida cautelar em matéria tributária, sob pena de erro judiciário, passível de indenização. Também não deve ser considerada provisória - revogável automaticamente pela decisão posterior com ela divergente -, já que sua natureza é distinta da sentença proferida, pela necessidade de preservar a eficácia da prestação jurisdicional até a decisão final do processo.

A execução fiscal é a norma processual colocada à disposição do sujeito ativo para assegurar a efetividade da relação jurídica, através da expropriação do patrimônio do devedor para a satisfação do crédito tributário. Por isso a dívida ativa pressupõe a inadimplência do sujeito passivo da obrigação, permitindo a formação do título executivo para fins processuais. Neste contexto, a penhora constitui ato fundamental no procedimento da execução fiscal, tomando-se polêmica a utilização da penhora *on-line*, que atende aos preceitos legais desde que usada como medida excepcional, após se esgotar os meios necessários à localização do devedor e seus bens.

O mandado de segurança, por sua vez, é considerado um relevante e eficaz remédio constitucional, desde que bem empregado. Por isso esta norma processual possui um procedimento específico, buscando a celeridade que lhe é inerente, com a permanência dos efeitos da medida liminar enquanto persistir o perigo na demora da decisão transitada em julgado. Exatamente por essa razão que o recurso de apelação, quando a sentença denega a segurança, possui ambos os efeitos, ao contrário do que ocorre com a sentença concessiva da segurança.

devendo-se harmonizar a interpretação da ultrapassada Súmula n. 405, do STF, com a adequada aplicação do ordenamento jurídico.

Conclui-se, enfim, que o aspecto procedimental da norma jurídica tributária de conduta ou de sanção é imprescindível para o válido desenvolvimento da relação jurídica, exceto se para garantir a segurança jurídica do sujeito passivo, na hipótese do lançamento por homologação, já mencionada. O trâmite do procedimento tributário administrativo também sofre influência da norma processual, que possui procedimento que lhe é peculiar, mas igualmente necessário ao desenrolar da relação jurídica processual, em virtude da repercussão decorrente da discussão do direito material envolvido.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, Elza Maria Miranda. *O positivismo na epistemologia jurídica de Hans Kelsen*. Belo Horizonte: UFMG, 1984.

AGUNDEZ FERNÁNDEZ, A. *Las administraciones públicas e el procedimiento administrativo común. Ley 30 do 26 de noviembre de 1992 com las modificaciones de la ley 4 de 13 de enero de 1999. Comentarios y jurisprudencia*. 2. ed. Granada: Marcial Pons, 1999. 876p.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel de. *O Órgão jurisdicional e sua função*. São Paulo: Malheiros, 1997. 218 p.

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. A confissão de dívida fiscal – meio hábil do surgimento da obrigação tributária. *Revista dialética de direito tributário*, n. 32, mar. 1998.

ALVIM, Arruda. *Mandado de segurança contra ato judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

ARZUA, Heron. A formação antidemocrática dos conselhos de contribuintes. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 34, p. 47-62, jul. 1998.

ARZUA, Heron. Processo administrativo fiscal – função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do administrador público. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.33, p.40-45, jun. 1998.

ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. 7 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Contencioso administrativo. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 11-12/347.

ATALIBA, Geraldo. Contraditório administrativo. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 1/241.

ATALIBA, Geraldo. Do sistema constitucional tributário. In: ATALIBA, Geraldo. *Curso sobre a teoria do direito tributário*. São Paulo: Editora do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, 1975.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. e 6. ed. 7. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais e Malheiros, 1991 e 2005.

ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 46/118.

- ATALIBA, Geraldo. Decadência e mandado de segurança (inconstitucionalidade do preceito do art. 18 da Lei n. 1533/51). *Revista trimestral de direito publico*. 1/149.
- AYALA, José Luiz Perez. *Derecho tributario*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 9. ed., 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1 – Direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Procedimento tributário – Declaração falsa – Responsabilidade – Deveres acessórios – Multa – Suspeita e prova. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 7-8/60.
- BARRETO, Aires Fernandino. Procedimento administrativo tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário e Constitucional*, São Paulo, n.17/92, p1/5450, set. 1992.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.
- BARROS, Suzana Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo – influência do direito material sobre o processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BERLILI, Antonio. *Principios de derecho tributário*. Narciso A. Rica e Eusébio G. Garcia (Trad.) Vol. II. Madrid. Derecho Financiero, 1971.

- BERTACHINI, Eliana Maria Barbieri. Processo judicial tributário – vicissitudes e problemas. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.37, p. 32-36, out. 1998.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito*. Márcio Pugliesi (Trad). São Paulo: Ícone, 1995.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti (Trad). 3. ed. São Paulo: Edipro – Edições Profissionais Ltda., 2005.
- BONILHA, Paulo Celso B. *Da Prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES. José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- BORGES. José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Princípios gerais do processo administrativo tributário. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 1/46.
- BRASIL, Ministério da Previdência e da Assistência Social. Processo administrativo – Depósito administrativo – Duplo grau de jurisdição administrativa – Ausência de garantia constitucional. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.34, p.141-148, jul. 1998.
- BRASIL, Ministério da Previdência e da Assistência Social. Processo administrativo – competência do conselho de contribuintes para decidir sobre matéria constitucional. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.13, p.97-103, out. 1996.
- BRASIL, Ministério da Previdência e da Assistência Social. Processo administrativo – Depósito recursal parcial – Prazo para irrisignação judicial contra decisão de primeira instância. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.30, p.123-131, mar. 1998.
- BULOW, Oskar Von. *Teoria das exceções e dos pressupostos processuais*. São Paulo: LZN, 2003.
- CAETANO, Marcello. *Manual de direito administrativo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

- CARRAZA, Roque Antônio. Constituição como fonte do direito tributário. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 46/172.
- CARTON, Louis. *Droit fiscal international et Européen*. 2. ed., Paris, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A provas no procedimento administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.34, p.104-116, jul.1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. *Revista de direito tributário*, São Paulo, v.3. n. 9/10, p. 276-294, jul./dez. 1979.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 9-10/276.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CASTRO, Torquato de. *Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo: Saraiva, 1985
- CHECA GONZÁLEZ, C. *La revisión de los actos tributarios locales, análisis teonco e jurisprudencial de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición*. Madrid: Marcial Pons, 1999, 209p.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Vol. I, n. 6. Trad. J. Guimarães Menegale. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 'Obrigação tributária'. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Anteprojeto de Reforma Constitucional Tributária*. Belo Horizonte: Movimento Editorial da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 1995.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar*. 3. ed. rev. Aum. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e prescrição contra a fazenda pública. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 9-10/295.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Denúncia espontânea – seus efeitos – interpretação do art. 138 do CTN. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 5/261.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Denúncia espontânea. São Paulo: *Revista de direito tributário*, jul./set., 1978.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM - Competência exonerativa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Mercosul: Harmonização sobre impostos. Belo Horizonte: *Revista Eficaz*, abril, 1994.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma jurídica e obrigação tributária. São Paulo: *Revista de direito tributário*, vol. 13/14, p. 114-136, Jul/Dez. 1980.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os Impostos sobre o consumo no Mercosul. Belo Horizonte: *Revista da Faculdade de Direito da Milton Campos*, vol. 1, 1994.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Princípios constitucionais tributários e reforma fiscal: Revisão constitucional. Belo Horizonte: *Revista Jurídica Mineira*, set/out, 1993.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- CORDEIRO GARCÍA, J. A. *La condonación en el ámbito tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999. 254p.
- COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.
- COSTA JÚNIOR, A *relação jurídica obrigacional (situação, relação e obrigação em direito)*. São Paulo: Saraiva, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Nelson Nery. *Processo administrativo e suas espécies*. Rio de Janeiro: Forense, [199-]
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributário*. Montevideu, 1980.
- COUTO E SILVA, Clóvis V. do. *A obrigação como processo*. São Paulo: José Busthatsky, 1976.
- COVELLO, Sérgio Carlos. O sigilo bancário como proteção à intimidade. *Revista dos Tribunais* n. 648, out. de 1989, p. 27-30.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Jurisprudência administrativa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, ANO.

- DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Ed. Juruá, 2005.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Vedação Constitucional de se Utilizar Tributo com Efeito de Confisco. Belo Horizonte: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, vol. 32, 1989.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário atual - Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Fundamentos da competência tributária municipal. São Paulo: *Revista de direito tributário*, jul/dez, 1980.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Princípio da igualdade e o direito tributário. Belo Horizonte: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, vol. 1, 1994.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Princípio da unidade econômica do país. Belo Horizonte: *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, jan/mar, 1993.
- DICHIARA, Sara M Clara. Consideraciones sobre el proceso contencioso tributario. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 6/27.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- DROMI, Roberto. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 5. ed., 1996.
- ECO, Humberto. Gilson César Cardoso de Souza (Trad.). *Como se faz uma tese*. São Paulo: Perspectiva, 19. ed., 2004.
- FADEL, Sérgio Sahione. *Teoria e prática do mandado de segurança*. 2. ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1976.
- FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. Torino: UTET, 1998.
- FAZZALARI, Élio. *Instituzioni di diritto processuale*. 5. ed. Padova: Cedam, 1989.

FEITOSA, Francisco José Soares. Do direito de fiscalizar: quantas vezes? Do direito de refazer o auto de infração. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 37, p. 46-51, out. 1998.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*, 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*, 1. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Malheiros, 1992.

FERREIRA, Pedrylvio. Francisco Guimarães. Processo administrativo fiscal e ação judicial. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 6/138.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Controle da administração pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*, 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, 662 p.

FLAKS, Milton. *Comentários à lei de Execuções Fiscais*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FONROUGE, Giuliani. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1993.

FRANCISCO, José Antônio. *Imutabilidade do lançamento e controle de legalidade*. CEFIR, São Paulo, v. 41 n. 362, p. 9-18, set. 1997.

FUCCILLO, M. C. *La tutela cautelare nel processo amministrativo*. Padova: Marcial Pons, 1999. 217p.

GALUPPO, Marcelo Campos. *Da idéia à defesa: monografia e teses jurídicas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

GHIZZI, Antônio. GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.48, p.17-22, set. 1999.

GHIZZI, Antônio. GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Processo administrativo fiscal - a questão do prazo para constituição definitiva do crédito tributário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 46, p.16-25, jul. 1999.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992.

- GORDILLO, Agustín. La garantía de defensa como principio de eficácia en el procedimiento administrativo. *Revista de Direito Público* n. 10, 1969.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1974.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Ribeiro Mendes (Trad.). Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 1986.
- HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolanzamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.
- HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 25, p.68, out. 1997.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o processo administrativo fiscal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.33, p.108-132, jun. 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. José Florentino Duarte (Trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria geral do direito e do estado*. Luis Carlos Borges (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria pura do direito*. João Baptista Machado (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 12. ed., revisada y puesta al día. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1990.
- LEAL, Alberto Ramon. *Los principios generales de derecho em nuestra Constitución. Estado de derecho y humanismo personalista*. Montevideo, 1974
- LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Thompson IOB, 2004.
- LEÃO, José Francisco. Sigilo bancário face ao processo administrativo fiscal. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, n.14, p. 1/7681, jul. 1994.
- LIEBMAN, Enrico Túlio. *Manual de direito processual civil*. Vol I. Cândido Rangel Dinamarco (Trad.). Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- LORENZO, Celsa Picó. *La nueva ley de la jurisdicción contencioso administrativa*. Madrid: Marcial Pons, 1999. 678p.

- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Universidade de Brasília, 1980.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: 1968.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Tratado de direito tributário brasileiro - Crédito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MACHADO, Hugo de Brito. A Independência das instâncias civil e penal na sonegação fiscal e no excesso de exação. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 2, n. 6, p 102-106, jan./mar. 1994.
- MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária e autonomias das instâncias. *Repertório IOB de Jurisprudência: Civil, Processual, Penal e Comercial*. São Paulo, n. 20/95, p. 3/11345, out. 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.
- MANEIRA, Eduardo. *Direito tributário - Princípio da não-surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela cautelar e tutela antecipatória*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTÍN FERNANDEZ, Javier. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en via de recurso*. Madrid: Marcial Pons, 1999. 265p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decisão administrativa com exame técnico de mérito sem acolhimento da tese da impugnante – Desaconselhamento do prosseguimento da discussão em juízo. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 24, p.107-118, set. 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Procedimento administrativo. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 9-10/71.
- MARTINS, Natanael. Processo administrativo e tributário: direito a ampla defesa e ao contraditório. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, n. 2/96, p. 1/9469, jan. 1996.
- MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 25. ed. México: Porrúa, 1975.

- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. 3. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MEDAUAR, Odete. As Garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, n.12, p. 1/7574, jun. 1994.
- MEDAUAR, Odete. Conselho de contribuintes. *Repertório IOB de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo*, São Paulo, n. 2/95, p.1/8318, jan. 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *O Processo administrativo*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.65, n. 483, p11-21, jan. 1976.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. 319-340
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Mandado de Segurança*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico (plano da existência)*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MELLO, Rodrigo Pereira de. Conselho de contribuintes e recurso hierárquico. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 51, p. 104-113, dez. 1999.
- MELLO, Rodrigo Pereira de. Processo administrativo tributário: nulidades. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 1, n. 4, p 122-126, jul./set. 1993.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Processo penal*. 13. ed. Ver. E atual. São Paulo: Atlas, 2001.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 22 ed. São Paulo: Atlas. 2004.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967.
- MONTI, Italo Paolinelli. Lo contencioso tributário en el código tributário chileno. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 4/19.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Dívida ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MORANDIÈRE, Julliot de La. *Droit commercial et droit fiscal des affaires, tome II*. Paris: Dalloz, 1965.

- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo – princípios constitucionais e a lei 9.784/1999*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O novo processo civil brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MORSCHBACHER, José. Lançamento por homologação e o direito ao depósito judicial. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*. São Paulo, n. 2/96, p.1/9468, jan. 1996.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Dívida ativa*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- NOGUEIRA, Nogueira. *O Devido processo legal tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 230p.
- NOGUEIRA, Nogueira. *Os Limites da legalidade tributária no estado democrático de direito; fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. 185p.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1974.
- NOVAES FILHO, Wladimir. O due process of law no processo administrativo previdenciário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 31, p. 66-75, abr. 1998.
- NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva LTG*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *Devido processo legislativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.
- OLSSON, Gentil André. A Função do defensor dos interesses do Estado no processo administrativo tributário. *Revista de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n.10, p 180-189, jul. 1994.
- OUHANARTE, Julio. La interpretación de las normas constitucionales. São Paulo: *Revista de Direito Público*, vol. 2, p. 9-14, 1967.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

- PAULA, Alexandre de. *Código de processo civil anotado, vol. II. 5 ed.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- PAVÉS, Fernández. *La autoliquidación tributaria.* Buenos Aires: Depalma, 1998.
- PERES, Jesús Gonzáles. *Manual de procedimiento administrativo.* Madrid: Civitas, 2000.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito administrativo.* 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000, 492 p.
- PONTES, Helenilson Cunha. A dedutibilidade das despesas tributárias e o "substantive due process of law". *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 24, p. 52-60, set. 1997.
- QUERALT, Martin; SERRANO, Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario.* Madrid, 1990.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito.* São Paulo: Saraiva, 2002.
- REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito.* São Paulo: saraiva, 1968.
- RISUEÑO, Francisco Ruiz. *El proceso contencioso-administrativo.* Madrid: Colex, 2000, p. 185.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes da. *Princípios constitucionais dos servidores públicos.* São Paulo: Saraiva, 2000.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes da. *Princípios constitucionais da administração pública.* Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 1999. 4º Volume.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal.* São Paulo: Dialética, 1996. 143p.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo – Quantificação, fixação e avaliação.* São Paulo: Dialética, 1995.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário – 3º volume.* São Paulo: Dialética, 1999.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo administrativo fiscal da união: análise de recentes alterações. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 2, n. 6, p.102-106, jan./mar. 1994.
- RODRÍGUEZ, Cuadrado. *La denuncia en derecho tributario.* Buenos Aires: Depalma, 1998.

- SALOMON, D. V. *Como fazer uma monografia: elementos de metodologia do trabalho científico*. 2. ed. Belo Horizonte: Interlivros de Minas Gerais, 1972.
- SÁNCHEZ, Silva. *Proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- SANTOS, Cláudio. A reforma tributária nacional: O projeto do código tributário nacional. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 251-256, out./dez. 1992.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo bancário e a administração tributária. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 3, n.11, p. 55-69, abr./jun. 1995.
- SELICATO, Pietro. *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*. Milano: Giuffrè, 2001.
- SILVA, Aloísio Firmo Guimarães da, CORREA, Paulo Fernando. Considerações sobre a natureza jurídica da norma prevista no art. 83 da Lei n. 9.430/96. *Boletim Doutrina/ Jurisprudência da Procuradoria da República em São Paulo*, v. 2, n. 5, p. 4-8, abr. 1997.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. 272p.
- SKLAROWSKY, Leon Frejda. Instrumentos de defesa do contribuinte. *Revista de Processo*, São Paulo, v.19, n.76, p77-87, out./dez. 1994.
- SOARES, Fabiana de Menezes. *Direito administrativo de participação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. 264p.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Procedimento tributário. *Revista de direito tributário*, São Paulo, 2/133.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1960.
- SUCUPIRA, Nelson. *Parecer "Nelson Sucupira" n. 977*. Infocapes, Brasília, v. 7, n. 4, 1999.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo ordenador*. São Paulo: Malheiros, 1993, 128 p.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, 184 p.

SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (orgs.). *As leis de processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TEIXEIRA, Francisco Dias. Ilícito penal e ilícito fiscal: proposta de emenda constitucional n. 175. *Boletim Doutrina/ Jurisprudência da Procuradoria da República em São Paulo*, v. 1, n. 12, p. 2-3, nov. 1996.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito e processo – direito processual civil ao vivo*. Vol. 5. Rio de Janeiro: Aide, 1997.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. *O tormentoso problema da inconstitucionalidade da sentença passado em julgado*. Relativização da coisa julgada, coord. Fredie Didier Júnior. Salvador: Jus Podivm, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 46, p. 78-83, jul. 1999.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O depósito recursal e o pacto de São José da Costa Rica. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, 51:48.

VALLE, Hernández. *Derecho procesal constitucional*. Buenos Aires: Depalma, 1997.

VASCONCELLOS, Ana Cristina de; FRANÇA, Júnia Lessa. *Normalização de publicações técnico-científicas*. Belo Horizonte: UFMG, 7. ed., 2004.

VASCONCELOS, Amaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

VELASCO, Arias. *Procedimentos tributarios*. Buenos Aires: Depalma, 1999.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Princípios constitucionais do processo. In: . *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Mandado de Segurança. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 55-56, jul. 1980.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, Héctor B.. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5. edición, ampliada y actualizada, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1995.

XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributario*. Coimbra: Livraria Almedina, 1972.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional*. Coimbra: Almedina, 1993.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento – Teoria geral do ato – Do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZAVASKI, Teori Albino. *Antecipação de tutela*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.