

DÉBORAH SALES BELCHIOR

BFD

ESTUDO SISTEMÁTICO DOS CONTROLES DO PODER DE TRIBUTAR E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL TRIBUTÁRIO

BREVE ANÁLISE HISTÓRICO - EVOLUTIVA DOS
LIMITES JURÍDICOS AO PODER DE LANÇAR TRIBUTOS

Ac. 55612
D. 336.2
134272
R.1467972

MESTRADO EM DIREITO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FORTALEZA - 2001

UFC/BU/BFD 02/04/2002



R1467972 Estudo sistematico dos controles
C719471 do pode
T336.2 B427e

DÉBORAH SALES BELCHIOR

ESTUDO SISTEMÁTICO DOS CONTROLES
DO PODER DE TRIBUTAR E DO DEVIDO
PROCESSO LEGAL TRIBUTÁRIO

BREVE ANÁLISE HISTÓRICO - EVOLUTIVA DOS
LIMITES JURÍDICOS AO PODER DE LANÇAR TRIBUTOS

DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO CURSO DE MESTRADO EM
DIREITO, DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ, COMO REQUISITO PARCIAL À
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO,
ELABORADA SOB A ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR NAPOLEÃO
NUNES MAIA FILHO.

FORTALEZA
2001



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE MESTRADO

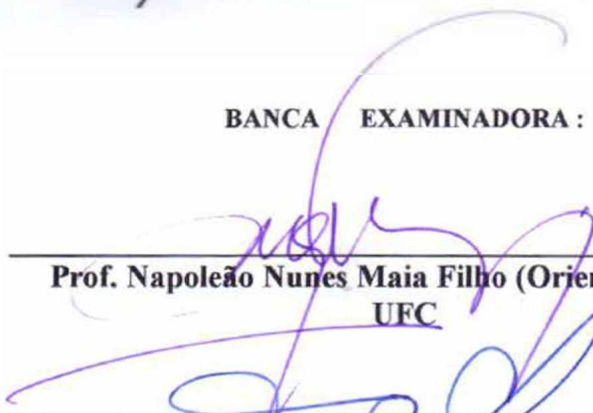
“ ESTUDO SISTEMÁTICO DOS CONTROLES DO PODER DE TRIBUTAR E DO
DEVIDO PROCESSO LEGAL TRIBUTÁRIO - BREVE ANÁLISE HISTÓRICO
EVOLUTIVA DOS LIMITES JURÍDICOS AO PODER DE LANÇAR TRIBUTOS ”

Déborah Sales Belchior


Dissertação aprovada em 12 / 07 / 2001, com menção :

Aprovada com Louvor

BANCA EXAMINADORA :



Prof. Napoleão Nunes Maia Filho (Orientador) - MS
UFC



Prof. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti - DR
UEPE



Prof. Hugo de Brito Machado - MS
UFC

- JULHO 2001 -

*Aos meus queridos pais, GODOY E
GLACY; a minha avó, FRANCISCA; aos
meus amados irmãos, MICHELLE e
WILSON, porque o amor que sinto por
eles é tão grande que torna-se palpável,
chega a doer e está acima de tudo o que
eu posso exprimir ou como posso doar-
me.*

Ao meu orientador, professor
NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO,
expressão máxima de trabalho e dedicação
à Ciência do Direito, que a todos
incondicionalmente fascina por sua
inteligência singular, minha eterna
admiração, gratidão e apreço.

Ao meu maior amigo, **ANASTACIO
JORGE MATOS DE SOUSA MARINHO**,
ser humano admirável, por sua imensa
compreensão, irrestrito apoio e
incondicional incentivo.

RESUMO

Esta dissertação de mestrado envolve o estudo da relação de tributação e de alguns aspectos do lançamento tributário. Sendo indubitado que por muito tempo a relação de tributação era uma relação de poder, e, desse modo, asistemática e aniquilante, perdeu, em outra fase da história, importância em época que todos os custos do desempenho estatal eram extraídos do patrimônio público, atualmente desponta como uma relação jurídica, submetida que está a inúmeros instrumentos de contenção do Poder Fiscal.

Nessa ordem de idéias, impõe-se entender o lançamento tributário como um dos instrumentos de segurança do contribuinte, concretizados, dentre outros, do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações sociais. A análise crítica do conceito legislado do Lançamento Tributário, apoiada nas sugestões da doutrina nacional autorizada, permite conhecer os aspectos mais relevantes do instituto, dentre os quais, desponta a sua natureza jurídica de ato administrativo em espécie. Investigam-se os seus requisitos de existência e validade, a competência para sua prática e, finalmente, a revisão e o controle do lançamento tributário, em suas múltiplas facetas.

SUMMARY

This paper involves the relation between taxation study and some tributary entry aspects. Undoubtedly, taxation has been a matter of power for too long, therefore, not systematic and annihilative. In another historical period, it lost importance when all state performance expenses were from the public patrimony, nowadays it appears as a juridical matter, since it is submitted to countless Fiscal Power contention instruments.

Thereby, tributary entry is supposed to be understood as one of the taxpayer concrete security instruments, considering the juridical security principle and the social relations stability. The critical analysis of the legislated concept of Tributary Entry, based on the authorised national principle suggestions, allows to know the most considerable institute aspects and shows its juridical origin from an administrative action. It is supposed to be investigated its existence and legality, competency for its practice and finally, revision and control of tributary entry, in its several facets.

SUMÁRIO

Apresentação	V
Escolha do tema e metodologia do trabalho	10

CAPÍTULO 1

1. BREVÍSSIMO HISTÓRICO DA ATIVIDADE DE TRIBUTAÇÃO	
1.1 Introdução	13
1.2 Considerações Preliminares	16
1.3 A chamada fase predatória ou primitiva	19
1.4 A fase dominial e o advento do patrimonialismo	40
1.5 O controle do poder estatal: a fase jurídica	49

CAPÍTULO 2

2. SUMÁRIA JUSTIFICAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR	
2.1 Introdução	69
2.2 O Estado e as receitas públicas	73
2.2.1 As Receitas Originárias	83
2.2.2 As Receitas Derivadas	91
2.3 O poder de império e a arrecadação de tributos	123
2.4 A questão do dimensionamento da tributação	138
2.4.1 A Constituição como limite do poder fiscal	144
2.4.2 As normas-princípios	149
2.4.3 O Estado Democrático de Direito	154
2.4.4 O princípio da Legalidade	158
2.4.5 O princípio da Capacidade Contributiva	167
2.4.6. Derradeiras Reflexões.....	182

CAPÍTULO 3

3. PERFIL CONCEITUAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	
3.1 Introdução	192
3.2 Conceito de lançamento tributário	194
3.3 Variações conceituais do lançamento tributário	202
3.4 Necessidade do lançamento tributário	208

CAPÍTULO 4

4. ATIVIDADE DE FORMAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	
4.1 Introdução	213
4.2 Requisitos de existência e de validade	214
4.3 Competência para lançar tributos	234
4.4 Lançamento tributário e <i>due process of law</i>	245

CAPÍTULO 5

5. REVISÃO E CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	
5.1 Introdução	264
5.2 Controle dos atos administrativos em geral	267
5.3 Competência revisional do lançamento	275
5.4 Limites da revisão do lançamento tributário	285
5.5 Retificação e re-lançamento tributário	296
5.6 Anulação do lançamento tributário	305
Conclusão	311
Referências Bibliográficas	317

APRESENTAÇÃO

Aceitei o inesperado convite para orientar esta Dissertação de Mestrado da Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR como uma oportunidade, para mim deveras muito preciosa e grata, de retornar, mesmo de uma forma súbita, às atividades do Curso de Mestrado de Direito da UFC, onde, há alguns anos, vivi a proveitosa experiência científica de aprofundar estudos teóricos e práticos nos domínios do Direito Público.

Naquela época, dirigido pelo eminente Professor FÁVILA RIBEIRO, o Curso de Mestrado punha ênfase notável nos temas jus-publicísticos, em que, como todos sabemos, esse festejado Mestre é reconhecidamente um dos cultores mais profundos e respeitados.

Ao iniciar o *trabalho de orientação*, que nem foi um *trabalho*, mas um grande prazer, surpreendeu-me, em sentido positivo, o perfil intelectual da Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR, quando percebi que a sua *marcada vocação acadêmica* encaminhava as suas pesquisas, com absoluta naturalidade, para o estudo da compreensão

histórica e cultural dos institutos do Direito Tributário, entre os quais o seu tema, *evidenciando a sua clara competência para o deslindamento das raízes mais ancestrais desses mesmos institutos.*

Realmente, o estudo do Direito deve mesmo e sempre buscar *a medida que ultrapassa a exigüidade do plano normativo*, e nisso a revisita às origens é uma tarefa indispensável, porque, como disse MARC BLOCH, *o tempo em que as coisas nascem é a verdadeira atmosfera em que o pensamento respira* (Introducción a la História, Fondo de Cultura, Mexico, 1990).

Desse modo, conhecer as coisas do tempo passado e as suas dimensões dá o mote da compreensão das coisas do presente, *porque aquela atmosfera do tempo em que elas foram formadas não é seccionada pelas periodizações que os homens inventam, e as instituições somente vão mudando de feição e roupa (como nós, aliás) no decurso do tempo, mas, no íntimo, elas são as mesmas, como somos os mesmos.*

Sabemos que as instituições *não contam tudo* e que a História é *essencialmente confusa e equívoca*, como diz PAUL RICOEUR (História e Verdade, Forense, Rio de Janeiro, 1968), muito misturada, e que o ofício da sua análise deve fazer-se sob quatro suspeitas, pelo menos: *a suspeita do poder, a suspeita do romantismo, a suspeita da continuidade e a suspeita organicista do evolucionismo*; mas essa seria outra história.

No caso deste estudo, a Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR abriu uma janela larga *que dá excessivamente sobre o mar*, deixando de ver a paisagem múltipla do Direito com os olhos acostumados a olhar através de frestinhas exíguas, que são essas mínimas aberturas da Lei, *sendo capaz de situar a sua realidade na dimensão do seu espaço: o espaço do sistema, onde se geram a sua luz e energia.*

Os técnicos poderão até detectar (*e não é esse o seu papel?*) neste esforço desvios e imprecisões (*e onde não os há?*), mas certamente não rejeitarão o método de estudo da Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR; pelo contrário: irão nele reconhecer a capacidade de *sentir* que o Direito Público é sempre uma garantia e que as *forças garantísticas* vêm todas das construções consolidadas - *a norma só lhes dá passagem.*

O método e o tema, a ilusão e o prazer, a dúvida e a convicção se mesclam em quaisquer estudos sociais e, em particular, nos estudos de Direito Público, pois não há como se esquivar do encanto das harmonias constitucionais, das seduções do poder estatal, do universo cor-de-rosa das desejadas continuidades, *num mundo de fugas sem apelo e de inconsistências desconcertantes.*

Já escrevi muito e quase nada disse sobre esta dissertação, que, digo-o agora: estou seguro de que é um trabalho meritoso, meticoloso, elaborado com esforço e gosto, responsabilidade e energia; dizer-se que o tempo foi o seu adverso ou que mais altos poderiam ser os vãos seria anunciar o consabido, sem proveito, nem o proveito de uma escusa; *mas este estudo é um sinal de que ainda será possível entender-se as coisas do Direito apesar das coisas do mundo-das-normas.*

O Curso de Mestrado de Direito da UFC tem uma coordenadora, Professora GERMANA DE OLIVEIRA MORAES, que consegue ser, ao mesmo tempo e com igual intensidade, musa e crítica dos

seus Alunos, espelho e figura, e a Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR dá testemunho disso, com esta monografia.

Ao meu juízo, este trabalho foi concluído dentro das exigências acadêmicas próprias, tem o conteúdo científico que a especificidade do Curso de Mestrado exige; *da obra ousada, é da Professora DÉBORAH SALES BELCHIOR a parte feita, a por fazer é com os demais.*

Napoleão Nunes Maia Filho

Professor Orientador

ESCOLHA DO TEMA E METODOLOGIA DO TRABALHO

Sempre pensei que os institutos de defesa dos direitos dos indivíduos são muito maiores e muito mais densos do que as palavras em que se expressam; algo como a compreensão do Devido Processo Legal, que, no dizer do meu orientador, Professor NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, “*é estimável sobretudo como uma atitude permanente do Julgador, mais do que uma postura científica que possa validamente adotar; mais pelo que tem de significado humano, histórico e doutrinário, do que mesmo pelo conteúdo das múltiplas garantias que sempre pretendeu conter, muitas vezes, embora extensas, insuficientes para dar conta de toda a ampla abrangência desse instituto.*” (Estudo Temáticos do Direito Constitucional, UFC, 2000, p. 57).

Foi para contribuir, modestamente, na disseminação dessa idéia que escolhi o tema da minha dissertação, mas sei que a dimensão imediatamente normativa do instituto do lançamento tributário, por si já representa um forte limite à atividade estatal de exigir tributos; a outra dimensão do instituto, a que mais me fascina, é aquela que o acopla ao contexto maior e mais amplo das garantias constitucionais que a evolução

cultural já tornou irremovíveis, *mas sempre será útil insistir nessa mesma direção, para as tornar cada vez mais conhecidas.*

Segui a metodologia que recomenda recolher as opiniões dos doutores e os pronunciamentos jurisprudenciais dos Tribunais, mais uma vez entendendo, de novo modestamente, que a compreensão do Direito e dos institutos jurídicos é dada essencialmente pela *cultura jurídica*, ministrada pelos juristas, extraindo dessas lições as minhas conclusões pessoais e a elas acrescentando as minhas simples reflexões.

Foi assim que me lancei à tarefa de produzir essa dissertação; fiz o que coube na minha percepção e nem sei se na percepção de alguém será, algum dia, possível caber tudo o que o Direito é, as instituições são e as garantias expressam.

Estudei o lançamento tributário, primeiro como uma herança do *passado bárbaro*, depois como uma *necessidade estatal* e, finalmente, como uma *garantia*, que, vestida de norma, aponta um rumo e é um limite, *com todas as conseqüências boas e más, que isso envolve.*

Déborah Sales Belchior

Mestranda em Direito da UFC

Capítulo I

BREVÍSSIMO HISTÓRICO DA ATIVIDADE DE TRIBUTAÇÃO

"O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade." (Ministro OROZIMBO NONATO, RF 145/165).

SUMÁRIO: 1.1 *Introdução.* 1.2. *Considerações preliminares.* 1.3. *A chamada fase predatória ou primitiva.* 1.4. *A fase dominial e o advento do patrimonialismo.* 1.5. *O controle do poder estatal: a fase jurídica.*

1.1 INTRODUÇÃO

A atividade de exigir, dos cidadãos particulares, parte do seu patrimônio para formar um estoque de recursos utilizáveis no financiamento ou suprimento das necessidades coletivas é, possivelmente, uma das mais constantes, talvez mesmo a mais constante experiência histórica de todas as sociedades humanas.

Os estudos de Sociologia e de Antropologia permitem concluir que é tão antiga quanto a existência dos grupos humanos, essa exigência de participação de todos, às vezes da maioria, ou quase sempre apenas de

alguns, nos deveres que são genericamente agrupados sob denominação de *necessidades gerais ou demandas públicas ou coletivas*.

Por outro lado, igualmente, se apresentam com idêntica nota de ancianidade as resistências dos que sofrem essas exigências, contra os efeitos de tal atividade, isso desde as épocas mais recuadas, *quando os tributos podiam ser representados (e geralmente eram) pela prestação de bens em espécie e, mais ainda, naturalmente, quando se implantou a possibilidade de o devedor de tais prestações poder ser até escravizado*.

De certo modo, a história da atividade de tributação é também a história da oposição às exigências tidas como exorbitantes, desnecessárias ou opressivas; é um *abuso de linguagem*, deve-se reconhecer, falar em *tributação* nesses recuadíssimos períodos históricos, pois o rigor desse termo só permite identificar tal atividade quando ela se realiza em termos jurídicos, isto é, submetida a um controle que é externo e superior à vontade do agente da arrecadação.

Pelos menos três fases sucessivas podem ser identificadas nessa evolução: uma fase que se pode dizer *predatória*, onde a defesa do contribuinte era nenhuma, uma vez que a sua exposição às exigências do príncipe era total e completa; uma fase *patrimonial*, onde a exploração da Fazenda pelo Príncipe era a coluna dorsal da produção de recursos e, finalmente, uma fase *jurídica* da tributação, onde a arrecadação se opera através de procedimentos previamente definidos em todos os seus aspectos e em todos os seus conteúdos.

Cumprе relembrar, novamente, que a inêspecificidade ou a indefinição dos deveres e dos encargos dos indivíduos subordinados, nas sociedades chamadas de *primitivas*, eram as características predominantes, como anotam os estudiosos das ciências sociais antigas dentre os quais GEORGES BALANDIER¹.

É a breve análise da evolução do controle jurídico do poder de tributar que se empreende, embora de forma muito sintética, no presente capítulo.

¹ *Antropologia Política*, tradução Octávio Mendes Cajado.

1.2 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A história do Direito Público e, particularmente, a do Direito Tributário é, em larga medida, a história da luta dos indivíduos contra o arbítrio, o confisco, a incerteza, a insegurança e a instabilidade em suas inevitáveis relações com o poder estatal.

Nessa perspectiva, afirmações, ainda que breves, acerca da evolução histórica da tributação, impõem sumário relato quanto ao desenvolvimento dos povos, visto que não se pode negar a feição dinâmica e a contínua mutação que indubitavelmente marca o Direito, sendo certo que os fatos pretéritos possuem íntima relação ou se apresentam, muitas vezes, como determinantes do dinamismo criador dos acontecimentos posteriores, que são marcados pelos precedentes, máxime no que diz respeito ao evolver das instituições jurídicas.

Considerando que o direito atual e as instituições sociais se explicitam, em larga medida, como resultados do passado e nada mais representam, de certo modo, que as sementes de uma ordem futura,

influenciada pelos passos que a humanidade trilha, para compreender o que hoje eles retratam e se poder vislumbrar o seu possível desenvolvimento, é mister conhecer elementos que caracterizaram outros tempos.

Diz-se que elementos que caracterizaram outros tempos, ainda que muito distantes, indetermináveis e cuja cronologia existe em face da sucessão de idéias e de instituições, jamais de anos, não podem ser esquecidos por completo ou desprezados ainda assim, pois são valiosos subsídios para compreensão das coisas de hoje.

FUSTEL DE COULANGES, que dedicou grande atenção ao estudo das instituições sociais do passado, produzindo obra de grande valia interpretativa e sempre referida, assim se pronunciava, entendendo que a continuidade histórica e institucional das sociedades era de ser apreciada como dado positivo:

"Felizmente, o passado nunca morre totalmente para o homem. O homem pode esquecê-lo, mas continua sempre a guardá-lo em seu interior, pois o Estado, tal como se apresenta em cada época, é o produto e o resumo de todas as épocas anteriores. E se cada homem

auscultar a sua própria alma, nela poderá encontrar e distinguir as diferentes épocas, e o que cada uma dessas épocas lhe legou".²

No que interessa, porém, à *história do Direito Tributário*, como ramo do Direito Público moderno, pode-se dizer que o seu percurso abrange pelo menos três fases ou etapas bem distintas, em termos institucionais, *embora se deva frisar que essa segmentação não é uniforme na evolução de todas as sociedades e não compreende sucessão contínua*; pelo contrário, trata-se de uma marcha acidentada, com inúmeros retrocessos.

De qualquer sorte, é possível identificar, do ponto de vista histórico, essas três fases do Direito Tributário: (A) a *fase predatória* ou primitiva; (B) a *fase dominial* e, finalmente, (C) a *fase jurídica* das relações que conformam o continente desse crescente ramo do Direito Público.

A descrição genérica das características de cada uma dessas fases contribuirá para melhorar a sua compreensão, *mas se deve assinalar*

² A Cidade Antiga, tradução de Jonas Camargo Leite, Editora Hemus, 1975, p. 39. Esse livro não trata, especificamente, da história do Direito, mas da história das instituições sociais públicas e privadas, dando ênfase, quanto àquelas, às religiões antigas, aos costumes e à tradição, à vida familiar, especialmente ao casamento, ao pátrio poder e aos funerais dos mortos.

que essas fases nem sempre se mostram de forma nítida e incontroversa ou depuradas de elementos que possam ser comuns.

1.3 A CHAMADA FASE PREDATÓRIA OU PRIMITIVA

O período da história do Direito Tributário que se identifica com o da história social que os historiadores chamam de *primitivo*, se caracteriza, em termos amplos, *pela total e completa ausência de qualquer racionalidade na atividade de arrecadação de meios para prover as despesas de interesse coletivo.*

Entenda-se, contudo, que, por *interesse coletivo*, nesse contexto, quer-se dizer aquele interesse geralmente ditado pela *vontade* do grupo dirigente e que era *praticamente indissociável dos interesses que diziam respeito direto e imediato aos desse mesmo grupo.*

Tenha-se em mente, ademais, que essa fase pertence a uma época *anterior* ao aparecimento das técnicas agrícolas e da domesticação de

animais (pecuária), coincidindo certamente com a atividade humana que, nos estudos de Economia, é identificada como de *coleta simples*, cuja nota principal é a aplicação do esforço humano na arrecadação de bens naturais, já prontos (frutos) ou quase-prontos (abate de animais) para o consumo.

Também merece assinalação destacada que essa fase *não conheceu o uso da moeda e nem de qualquer outro elemento que servisse de meio hábil de troca, sendo mesmo discutível que as operações de translação de um bem por outro tivesse um lugar relevante nesses sistemas*, embora não seja possível afirmar, com segurança, que esse contexto significasse que as sociedades arcaicas vivessem miseravelmente.

Na sociedade primitiva havia a atuação de *autoridades*, por mais informais que fossem, embora inexistisse, como regra geral (*e isso é o que interessa ao propósito deste estudo*), a idéia definida de propriedade privada³, principalmente em face da exiguidade dos recursos disponibilizados pelo trabalho humano quase-isolado.

3 V. Diakov e S. Kovalev lecionam que os adornos e a maior parte dos utensílios eram de propriedade privada, o que, posteriormente, veio acontecer com o gado. Mesmo assim, "ninguém podia acumular, pois a opinião geral impunha que se partilhasse o supérfluo entre os membros do clã." (A Sociedade Primitiva, p. 46).

Tal situação impedia a obtenção, por si só, do desenvolvimento da noção de *estoque* de bens (*aliás básica do conceito de propriedade privada, mesmo nos seus primórdios*), sendo aceitável que cada indivíduo ou, no máximo, cada grupo (mas não numeroso), buscava apenas os meios necessários à sua sobrevivência imediata.

O produto do esforço comum, seja através da coleta, da caça e da pesca e, depois, da criação de gado ou da agricultura, era compartilhado por todos, porque resultado dos meios de produção e trabalho coletivos, cuja divisão *obedecia a critérios informais*, operando-se, em alguns povos primitivos, segundo os fatores idade e sexo, o que, de certa forma, já denota uma difusa preocupação com a questão da *necessidade proporcional*.

Em decorrência de tais aspectos e das adversidades naturais, a organização da produção de bens, nas sociedades primitivas, era seguramente a *cooperativa simples, ditada, inclusive, pela incipiência dos métodos produtivos e das técnicas de organização social*.

Mas a propriedade coletiva, resultante da união de esforços cujos frutos eram divididos *exclusivamente* entre os integrantes da comunidade, não impediu o desenvolvimento das forças produtivas, sobretudo após a *revolução agro-pastoril*, acarretando a *primeira individualização* da produção e gerando a conseqüente decadência do regime comunitário primitivo.

Terá sido possivelmente por essa via, *mas sem a exclusão de outras explicações históricas consistentes*, que a formação dos patrimônios familiares foi progressivamente induzindo a divisão social do trabalho e, depois, no processo evolutivo, o surgimento das classes sociais e do Estado.⁴

Essa é a perspectiva interpretativa que prioriza, ou mesmo quase torna exclusiva, a relevância do mundo material sobre o idealístico,

4 A este respeito salienta Napoleão Nunes Maia Filho que "o modo de produção comunal ou primitivo, em que não havia a diferenciação social baseada na divisão do trabalho, não havia a propriedade privada dos meios de produção, nem classes sociais com interesses antagônicos e inconciliáveis. O desenvolvimento gradual das forças produtivas e dos processos de obtenção dos meios de subsistência foi transformando o contexto da sociedade primitiva e induzindo sua superação. A utilização de instrumentos mais aperfeiçoados, como o machado de ferro, por exemplo, provocou notável incremento da atividade agrícola, ocasionando a primeira grande divisão social do trabalho, através da separação da pecuária da agricultura, formando cada qual um ramo autônomo de atividades e trabalho." (Modos de Produção, 1989).

assinalando os adeptos desse ponto-de-vista explicativo que as guerras de conquista e a subsequente escravização dos vencidos desempenharam um relevantíssimo papel nesse processo.

Acerca desse aspecto, teria relevo conferir o que repassa NAPOLEÃO MAIA FILHO, baseando-se em autor da mais elevada reputação:

"Analisando as bases teóricas mais remotas da convivência social e as razões da sua coesão e permanência, o filósofo inglês BERTRAND RUSSELL estima que o seu principal fator terá sido o instinto natural, que levou os homens primitivos a viver em pequenas tribos, onde era, porém, agudo o contraste entre a solidariedade no seio da própria tribo e as hostilidades com as tribos estranhas (A Autoridade e o Indivíduo, tradução de Nathanel C. Caixeiro, Zahar, 1977, p. 15). A fonte dos conflitos internos, segundo o eminente pensador inglês, foram sobretudo as guerras de conquista, empreendidas, inicialmente, por uma tribo contra a outra, sempre buscando a ampliação dos espaços para o desenvolvimento mais seguro das suas atividades, que se foram tornando constantemente mais complexas".

E prosseguindo, observa que *"essas guerras trouxeram para o ambiente interno das sociedades vencedoras dos conflitos novos contingentes de pessoas (geralmente escravizadas) que, precisamente por não terem laços de afinidade (parentesco) com os vitoriosos, com eles*

eram obrigados, entretanto, a conviver em regime de opressão, o que explica, pelo menos em parte, as oposições e freqüentes revoltas", como são interpretadas por BERTRAND RUSSEL:

"As guerras, que originalmente eram conflitos de extermínio, paulatinamente se transformaram - pelo menos em parte - em guerras de conquista; os vencidos, em vez de condenados à morte, eram escravizados e forçados a trabalhar para seus vencedores. Quando isto acontecia, passam a existir duas espécies de pessoas no seio da comunidade: os membros originais, únicos que eram livres e repositórios do espírito tribal, e os súditos, que obedeciam por medo e não por lealdade instintiva".⁵

Pode-se dizer que esse *processo* foi o seguido, em linhas gerais, também na formação de *reinos mais modernos*, como o da monarquia portuguesa, para aludir apenas a este que teve tanta importância na matriz da cultura brasileira, nas agudas análises de RAYMUNDO FAORO:

"Ainda uma vez a guerra, a conquista e o alargamento do território que ela gerou, constitui a base real, física e tangível, sobre que assenta o poder da Coroa. O Rei, como senhor do reino, dispunha, instrumento de poder, da terra, num tempo em que as rendas eram predominantemente derivadas do solo. Predomínio, como se verá, não quer dizer exclusivismo, nem a sede dinâmica, expressiva da economia. A Coroa conseguiu formar, desde os primeiros golpes da reconquista, imenso

⁵ *A Autoridade e o Indivíduo*, tradução de Nathanel C. Caixeiro, p. 16).

patrimônio rural (bens requengos, regalendos, regoengos, regueengos), cuja propriedade se confundia com o domínio da casa real, aplicado o produto nas necessidades coletivas ou pessoais, sob as circunstâncias que distinguem mal o bem público do bem particular, privativo do Príncipe".⁶

Por conseguinte, pode-se afirmar que a guerra e os esforços humanos, organizacionais e financeiros que se envolvem nesses conflitos representam uma parte importante das explicações relativas às estruturas estatais e envolvem, também, explicações sobre os primórdios da tributação, *quando se realizava através do desapossamento (confisco, predação ou assalto) dos patrimônios privados.*

Retornando-se ao *mundo primitivo*, pode-se, porém, afirmar que a implantação da propriedade privada e a inclusão dos contingentes conquistados não terão sido a *única causa* dos dissensos e divisões internas das sociedades arcaicas e nem a única explicação para o seu declínio, como revelam V. DIAKOV e S. KOVALEV:

"Inicialmente, as riquezas acumuladas não são propriedade exclusiva da família. A lei da hospitalidade e da entre-ajuda forçam os novos ricos a ceder uma parte dos seus bens aos outros membros da tribo; os chefes e os anciões devem degolar, de vez em quando, gado para festins e as

⁶ *Os Donos do Poder*, vol. 1, p. 4.

*distribuições; quando um homem rico morre, uma parte de seus bens é gasta no repasto funerário, outra enterrada com o cadáver, outra ainda repartida no interior do clã. A fortuna pessoal, contrária às tradições do regime dos clãs, era inicialmente partilhada. Contudo, a acumulação de riquezas nas mãos da família origina a propriedade privada, que, diferentemente da propriedade pessoal formada no apogeu do regime dos clãs, serve para explorar o trabalho de outrem. A propriedade privada da família abrange o gado, a habitação, os tesouros, enquanto a terra permanecerá ainda por muito tempo propriedade coletiva. O traço característico da propriedade privada é geralmente a alienabilidade: os escravos, o gado, as embarcações, etc., que pertencem à família patriarcal, tornam-se mercadorias suscetíveis de serem vendidas ou trocadas. A propriedade privada escapa ao controle da comunidade”.*⁷

Infere-se, portanto, que a propriedade privada, ainda quando fosse compulsoriamente dividida, beneficiava unicamente e de modo direto os membros da coletividade que a houvessem produzido, conforme acontecia com o produto do labor compartilhado nos tempos em que era coletivo o patrimônio.

Muito embora seja tormentosa tarefa estabelecer quando o Estado se edificou, parece acertado pensar que, a partir dos antagonismos de interesses entre os componentes da coletividade, em face da decadência

⁷ op. cit., p. 71.

do regime dos clãs até então vigente e da prévia divisão dos integrantes do corpo social em classes, que indubitavelmente o precedeu, o seu surgimento está associado, pelo menos nos primeiros momentos, ao emprego da força (guerras de conquista) e, depois, à religião.

Quer sejam aceitas tais circunstâncias, quer se agregue a elas o pensamento de JEAN JACQUES ROUSSEAU, para quem o Estado se originou da necessidade de "*encontrar-se uma forma de associação que defenda e proteja a pessoa e os bens de cada associado de qualquer força comum, e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça, portanto, senão a si mesmo, ficando tão livre como dantes*"⁸, é inquestionável que a atividade da tributação é indissociável da existência estatal.

Essa conclusão é evidente, em face do império do poder estatal, porquanto constitui noção primária que as necessidades coletivas, para serem satisfeitas, impõem a geração de recursos⁹, edificada no dever compulsório de todos, quer direta quer indiretamente, *não havendo a*

⁸ *O Contrato Social - Princípios de Direito Político*, tradução de Antônio de P. Machado, p. 35.

⁹ Ver a respeito, a teoria da imposição tributária de Ives Gandra Martins, em capítulo do seu livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, São Paulo, 2a. ed., Saraiva, 1990.

tendência natural do homem a despojar-se, mesmo em prol do bem de todos, das coisas obtidas pelo seu esforço.

A exploração do próprio patrimônio estatal, típica da fase subsequente (*dominial*), embora fosse notável, nunca sobrepujou a importância das somas arrecadadas por via das imposições tributárias, porquanto as receitas originárias (as oriundas da exploração dos bens patrimoniais estatais) sempre foram inexpressivas quando comparadas ao *quantum* necessário ao custeio dos encargos do Estado.

É certo que a origem da tributação remonta às épocas mais antigas da história da humanidade, quando se caracterizava por ser unicamente relação de poder, como, exemplificativamente, ocorria nas sociedades grega e romana, em face da onipotência do Estado, nas quais o homem era despojado de qualquer liberdade, também no que se refere ao patrimônio que formara.

Nessas sociedades, as imposições fiscais eram desprovidas de *qualquer técnica ou limite*, nem poderiam, ainda, ser qualificadas, a rigor,

como espécies do gênero tributo, conforme hoje se verifica, posto que a fortuna do homem “*estava sempre à disposição do Estado; se a cidade precisasse de dinheiro, podia ordenar às mulheres que lhe entregassem suas jóias, aos credores que se privassem de seus créditos, aos proprietários de olivais que lhe cedessem gratuitamente o óleo que tinham fabricado*”¹⁰, segundo referência dos autores que estudaram a vida social daqueles tempos.

Outra não foi a realidade no Egito antigo, de resto uma monarquia absolutista com características patrimonialistas inconfundíveis, mas havido como sendo o berço da tributação¹¹; observam os historiadores, quanto a esse aspecto, que as principais atividades produtivas eram organizadas pelo Estado, que também era, na verdade, o detentor da maioria das terras férteis. A população camponesa era subjugada ao poder do faraó e obrigada a pagar impostos sob a forma de produtos ou trabalho, numa verdadeira situação de servidão coletiva.

¹⁰ Fustel de Coulanges, Numa Denis, op. cit. p. 182.

¹¹ Ressalte-se que, para os autores portugueses DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, o imposto é fenômeno mais recente, havendo nascido e se desenvolvido na Roma Imperial no I século da nossa era. Ainda assim, reconhecem que sua primeira fase foi a predatória ao afirmarem: “Eis, pois, o legado de Roma em matéria fiscal: o imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça.”, *Direito Tributário*, p. 75.

Na estrutura estatal egípcia, sempre apontada como paradigma da tributação na Antiguidade, o Estado (ou seja, o príncipe) apropriava os excedentes da produção, utilizando mão-de-obra gratuita para construir depósitos de armazenagem (esse é um traço importante, porque sugere a existência de estoques talvez com finalidade regulatória) e uma ampla burocracia especializada em cobrar impostos.

É muito conhecida, inclusive por constituir um dos primeiros livros da Bíblia (o Êxodo), a *história dessa forma de servidão praticada no Egito Antigo*, que inclui a saga da libertação do povo hebreu desse jugo, sob a liderança de Moisés, talvez o melhor exemplo de *rebelde bem sucedido* naquela fase da antiguidade.

Tratando da tributação no Brasil, historia BERNARDO RIBEIRO DE MORAES que, desde a época do seu descobrimento e das primeiras expedições ultimadas no solo brasileiro, restou aqui exigida a exação fiscal inaugural, logicamente adequada ao tempo e às condições vivenciadas, de cunho predatório inegável:

"O europeu (tripulantes de navios, degredados, desertores e outras pessoas) interessou-se, nas terras brasileiras, por uma madeira, espécie vegetal da qual se extraía matéria corante vermelha, muito empregada na indústria de tecidos. Era o pau-brasil, conhecido dos índios por "ibitá pitanga", extraído e explorado ainda de forma rudimentar. Através do escambo, trocando serviços por facas, machados etc., os portugueses conseguiam o trabalho indígena, imprescindível na falta de animais de carga e de tração, para a derrubada das árvores, seu corte e seu transporte.

Portugal, desde logo, se entusiasmou com essa indústria extrativa explorada por particulares. Dada a importância econômica do pau-brasil, Portugal considerou-o "bem de monopólio real". A madeira citada passou a ser vendida exclusivamente pela Fazenda Real aos países estrangeiros, em especial à Inglaterra. Quanto aos particulares, estes não podiam mais, sem licença expressa, cortar a madeira pau-brasil, sob pena de morte e confisco de seus bens. Somente mediante contrato com a Coroa Portuguesa é que o particular poderia receber a concessão para explorar o pau-brasil. Em troca, a Fazenda Real, detentora do monopólio, exigia que o interessado erguesse as primeiras fortificações ao longo da costa, iniciasse a colonização da nova Terra, e lhe pagasse o quinto do pau-brasil (quinta parte do produto de venda da madeira).

Esse foi o primeiro tributo instituído no Brasil: o quinto do pau-brasil. O quinto (Quinta parte), ou vintena (vinte por cento), é uma contribuição fiscal já encontrada em Portugal desde o ano de 1316, sendo uma cópia da instituição muçulmana, que buscava recursos nas espoliações dos inimigos (dos despojos das batalhas, o quinto era reservado para o chefe

supremo). Este quinto, segundo lição de Waldemar Ferreira, já era conhecido como um "tributo que se pagava à Coroa por todas as tomadas, tesouros ou descobertas, consistente na quinta parte do tomado, inventado ou descoberto". O adjetivo "pau brasil", dava a idéia do objeto do quinto, isto é, da tributação (esta recaía sobre o pau-brasil). Quinto, praticamente, era a alíquota fiscal, representando a taxa de 20%. Como em Portugal a moeda era o Real, não utilizado no Brasil, o quinto do pau-brasil era pago em espécie, ou melhor, em madeira".¹²

O sistema fiscal no Brasil - Colônia, se é possível denominar de "sistema"¹³ a realidade tributária daquela época, posto que ausentes a organização e coordenação que lhe são próprias, faz perceber que ao contribuinte não era outorgado qualquer direito, garantia ou proteção, em contraponto à política tributária desmedida, atécnica, irrazoável e sem limites de que se valia a Metrópole, cujo escopo único e evidente era a máxima arrecadação possível, explicitada por via de atividade arrecadatória verdadeiramente exacerbada, conforme relata PAUL HUGON, ao afirmar que *"A Autoridade dos agentes do Erário chegava ao ponto de poderem êstes multar, executar cobranças ou mesmo condenar infratores, bem como lançar os tributos e determinar a forma e a época de arrecadação de cada*

¹² - *Compêndio de Direito Tributário*, p. 108-109.

¹³ - No cenário nacional daquela época, um sistema tributário ou mesmo uma organização fiscal quase não existiam.

um dêles."¹⁴

O Brasil, a mais rendosa das colônias, havia se transformado no território da cobiça e da exploração, onde imperava o desfrute da sua imensurável riqueza sem qualquer compensação, gerando, inclusive, opressivos modos de cobrança de impostos, nascedouro e causa de permanente conflito entre o povo e o poder instaurado.

O espírito mercantilista de Portugal impunha, ainda, a cobrança de tributos extraordinários, de exigência passageira, tais como os donativos, fintas e derramas, capazes de custear despesas excepcionais ou urgentes, dentre as quais casamentos de membros da Família Real, adimplir indenizações de guerra, manter tropas e fortalezas, construir cidades, organizar esquadras e comboios e até mesmo para completar o montante da arrecadação ordinária quando as evasões de rendas se tornavam expressivas, fato por demais freqüente, tudo consoante assinala a doutrina autorizada de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁵.

¹⁴ - *O Impôsto*, p. 158.

¹⁵ - op. cit. p. 112-113.



O dízimo, contribuição ordinária da época, caracteriza com perfeição a política tributária adotada, que exigia seu adimplemento em moeda, quando ainda muito escassa, e em percentual a incidir sobre produtos também ainda não vendidos, em clara ofensa ao que hoje se entende por princípio da capacidade contributiva.

O dinheiro, por existir ainda de modo muito insuficiente, não era utilizado para cumprimento das obrigações tributárias, adimplidas normalmente *in natura* e enviadas para a península.

Ao tratar da tributação do período monárquico da regência de D. João VI, no qual persiste a conduta administrativa imperfeita ao extremo, assevera ainda PAUL HUGON, *verbis*:

"Não foi possível, nessa época, evitar completamente os erros acumulados durante o período colonial. O simples fato de se manterem os órgãos fiscais, trouxe como consequência uma arrecadação e fiscalização imperfeitas. O lançamento e a arrecadação, principalmente, diferiam, de província para província, em número, qualidade e quantidade. Os impostos centrais eram criados mediante leis, decretos e alvarás do poder real; os provinciais, porém, dependiam unicamente de ordens e portarias das próprias autoridades locais.

Como não havia uma separação legal de competências em matéria de tributação, nem qualquer proibição de lançamento de tributos locais, a consequência inevitável era a existência paralela de impostos idênticos cobrados pela Côrte, pelas províncias e mesmo pelos municípios. E esta superposição de impostos vai-se prolongar em gráus diversos, até o fim da evolução fiscal do Brasil e criar um dos mais sérios problemas em matéria de repartição de impostos".¹⁶

No Primeiro Império e Segundo Império, não obstante, em 1869, se visualize o marco inicial das inaugurais tentativas de uniformização do sistema de tributos, uma mesma exação era exigida muitas vezes, embora com denominações diferentes, como o imposto de transmissão de propriedade. A tributação entre os gêneros continuava desigual, injusta e exarcebada, como emerge do Relatório do Ministério da Fazenda de 1831, onde se vê o algodão tributado três vezes, o açúcar cinco, o tabaco e o gado seis e a aguardente oito.

Essa situação dessistemizada permaneceu por várias décadas, tipificando o Sistema Tributário Nacional, naturalmente com os avanços e recursos normais e também com as tentativas, nem sempre bem sucedidas, de racionalizar esse quadro, ao menos no nível normativo.

¹⁶ - op. cit. p.162.

Nos idos de 1930, em face da necessidade de reforma do sistema fiscal nacional, restou formada a Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios, Finanças dos Estados do Brasil, em cujo relatório, publicado em 1934, estão noticiadas as mazelas de antes, que ainda plasmavam a relação fisco contribuinte, como se pode ver em alguns extratos extraídos do conteúdo geral transcrito por PAUL HUGON:

“Nosso departamento pôde constatar que há Estados que tributam a exportação em 8% e vão além das alcavalas de Afonso II: chegam a 15% e mais de 20% do preço de cada produto, isto é, taxam o produtor em 30, 50 e mais de 60% do seu lucro, ficando, assim, êle apenas com a parte necessária para a sua manutenção, e daí o não poder desenvolver, incrementar suas culturas.”¹⁷

“Êstes defeitos que são comuns a todos os impostos sobre o consumo, se agravam no Brasil, pelo fato de serem arrecadados, ao mesmo tempo, pela União e pelos Estados: “ e assim, há dupla incidência com a taxaçoão federal e estadual,... ”.¹⁸

Este pequeno relato de extratos da tributação de outrora, embora ligeiro, superficial e incompleto, delineia e caracteriza a chamada **fase predatória ou primitiva**, na qual o único interesse era o arrecadatório

¹⁷ -op. cit. p.183.

¹⁸ -op..cit. p. 185.

ao extremo, a riqueza rápida e a opulência da metrópole, fundados na força, na submissão dos fracos aos fortes e explicitada sob as mais variadas formas de constrangimento fiscal, algumas acima anunciadas, sempre desmedidas, desproporcionais e atécnicas, em face da ausência de sistematização ou organização tributária. É possível assinalar, talvez sem erro, que a desordem verificada, plasmada inclusive nas sobreposições de competências impositivas, que, regra geral, só com a Carta Federal de 1946 irá cessar, fosse produto da vontade do governante, pouco preocupado com a insatisfação do seu povo, esmagado por carga fiscal verdadeiramente opressora, em séria afronta ao que hoje se entende por capacidade contributiva.

Segundo NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, ao tratar das revoluções atlânticas demoliberais e do movimento constitucionalista que desaguará no surgimento do Estado de Direito e fulminará o monocratismo ou centralismo, após indicar sucessivos agires multitudinários com evidentes ideais jusnaturalistas e democratizantes que contribuirão, ainda que, muitas vezes, por via indireta, para a mutação do cenário tributário da época:

“Essas revoluções demoliberais se processaram precisamente contra o centralismo do Estado e contra a falta de participação do povo nas decisões políticas, devendo-se ressaltar que era sobre esse mesmo povo que as referidas decisões tinham de fazer repercutir os seus efeitos”.¹⁹

Desse modo, impunha-se a necessidade de verdadeiro disciplinamento jurídico do fenômeno da imposição fiscal e, em consequência, o estabelecimento de uma ordem no Direito Tributário como fator de segurança social até então inexistente e reclamado pelo povo nesses célebres acontecimentos, consoante lição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, *verbis*:

“A tal forma chegou esta segunda evolução da tributação, que o povo contribuinte, para não suportar surpresas e excessos, impôs ao soberano que a tributação fosse realizada com o consentimento dos próprios contribuintes, por meio da representação e previsão orçamentária, como é exemplo o caso que na Inglaterra resultou na histórica Magna Carta, até hoje documento fundamental das instituições políticas inglesas e expressão da supremacia constitucional em contraposição à vontade do rei e base do parlamentarismo.

Podemos lembrar outro episódio como o da Revolução Francesa. Outro movimento de rebeldia, por causas várias, entre as quais estão os excessos e arbítrios da tributação, foi o que provocou a independência

¹⁹ - *A Herança Liberal e a Tentação Tecnocrática*, p.31.

*das colônias norte-americanas. No Brasil tivemos a chamada "derrama" como um dos pródromos da Inconfidência Mineira".*²⁰

Conquanto seja evidente a evolução da atividade tributária, com a imposição de limites à conduta estatal e submissão aos instrumentos de controle, a partir do surgimento do Estado de Direito, é imperioso modesto delineamento no que diz respeito à **fase dominial** da tributação, revestido de crítica análise, inclusive quanto a sua existência autônoma.

²⁰ *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, p.5.

1.4 A FASE DOMINIAL E O ADVENTO DO PATRIMONIALISMO

A chamada *fase patrimonialista* não é um fenômeno que se circunscreva à história do Direito, mas identifica um estágio da evolução social global em que a expansão do poder dos Monarcas atinge, por assim dizer, o seu apogeu, embora não corresponda, estritamente, à época da consolidação dos impérios territoriais continentais; essa fase, assim, sob tal ordem de considerações, faz parte da *história geral das sociedades humanas*, pelo menos nas etapas que se sucederam na parte ocidental do mundo.

Com alguma dose de generalização se pode afirmar que o *fenômeno patrimonialista* é sobretudo o da aglutinação de amplos territórios sob o mesmo cetro imperial, já nos fins do período medieval europeu, mesmo se reconhecendo que, na Alta Idade Média, ocorreu o aparecimento de alguns *Estados extensos, monárquicos e centralizados*, onde se vêem sinais do sistema patrimonial, em que a saga carolíngia será por certo o exemplo mais frisante.

O que caracteriza o *patrimonialismo*, que alguns autores associam ao *monarquismo imperial*, é a noção de ser o Príncipe o *dominus* de todas as terras, de todas as águas internas, de todos os recursos naturais e dos demais fatores de produção do império, *agindo os atores privados ou vassallos como servidores do único senhor do patrimônio*.

Isso não significa que essa fase estivesse isenta da presença de *propriedades privadas*, quase sempre oriundas de *outorgas patrimoniais reais*, mas o importante a destacar é que predominava sobre as terras emersas (que era o principal fator de produção) o domínio principesco.

Já se vê que esse *sistema* tem o seu berço e o seu ambiente primário no feudalismo medieval europeu, *mas importa frisar que as concepções básicas desse sistema se difundiram, quase intactas, para além da Europa, sobretudo (mas não só) para as novas terras do continente americano, após as grandes descobertas, na epopéia das navegações transoceânicas dos séculos XIV e XV, de que os portugueses e espanhóis são os mais importantes exemplos*.

Em geral, se reconhecia apenas *relativa importância* aos estudos sistemáticos das estruturas medievais e feudais européias, em parte por que se proclamava que esse período da história ocidental não conheceu o tipo organizativo estatal, assim se explicando a sua irrelevância para os cientistas da política; os historiadores econômicos o timbravam como uma fase onde o florescimento das teorias foi escasso e o modo de produção era territorialmente restrito, além das técnicas incipientes, *tudo dominado pelo dogmatismo religioso, visto como fator de atraso no campo das ciências e de obscurantismo no domínio das idéias.*

Nas últimas décadas, a Idade Média européia vem sendo *descoberta*, quer pelos politicólogos, quer pelos historiadores sociais: o Professor WERNER NAEF, por exemplo, dedicou-se a analisar *a idéia de Estado nesse período* e chegou à conclusão de que, embora seja a noção estatal sem dúvida alguma uma *noção moderna*, acham-se no medievo alguns exemplos completos e acabados dessa organização²¹.

²¹ La Idea del Estado em la Edad Media, tradução espanhola de Felipe Gonzalez Vincém, Aguillar, Madrid, 1973.

Em livro definitivo sobre esse mesmo período, a Professora RÉGINE PERNOUD mostra a permanência e a atualidade de vários *traços* da cultura que floresceu naquele tempo, o que evidencia a necessidade de mais algumas reflexões sobre esse *nebuloso tempo da História*²².

Na história econômica se registra que, no medievo, não floresceram as teorias e as explicações do processo de produção, circulação e distribuição dos bens, *mas todos os tratadistas reconhecem que o período é de algum modo dotado de grande interesse, em razão de certas inovações relevantes, abrangendo, inclusive, a introdução de práticas bancárias e regulações do consumo de certos produtos.*

É claro que o medievo também interessa à história geral do Direito, inclusive por que é nesse período que se dá a famosa recepção do Direito Romano, que transmitia para os sistemas ocidentais posteriores as noções essenciais daquele ordenamento com todas as conseqüências exemplares, segundo registro do Professor NELSON SALDANHA²³.

²² As origens da Burguesia, tradução de F.S., Europa América, 1949.

²³ Formação da Teoria Constitucional, Forense, 1975.

Muito embora já tenha sido explicitado acima, mediante a invocação de doutrina autorizada, que o poder da coroa restou expandido em face das conquistas de vastos territórios, caracterizando a monarquia patrimonial onde o rei era o senhor de todas as coisas, administrava as grandes propriedades fundiárias e conduzia o Estado como se empresa sua fosse, em época que da terra quase tudo era produto, inclusive a mais significativa parte das rendas que o governante detinha, faz-se pertinente a análise dos reflexos, no campo fiscal, que referidos fatos históricos ocasionaram.

Pode-se extrair dos estudos de RAYMUNDO FAORO, no que tange à origem do Estado Português, e, mais especificamente, quando trata das bases da monarquia patrimonial, sem temor de generalizações no que se refere a outros reinos, posto que os aspectos principais são sempre os mesmos e as feições particulares não se apresentam como relevantes ao deslindar do nosso pensamento, que a receita originária, consoante hoje concebida, por volta do século XIV, tornara-se muito relevante, capaz de atender as necessidades dantes adimplidas com os frutos da cobrança das exações fiscais, implicando, inclusive, a dispensa de algumas receitas

derivadas tradicionalmente exigidas, conforme se extrai do seguinte relato:

*“Do patrimônio do rei - o mais vasto do reino, mais vasto que o do clero e, ainda no século XIV, três vezes maior que o da nobreza - fluíam rendas para sustentar os guerreiros, os delegados monárquicos espalhados no país e o embrião dos servidores ministeriais, aglutinados na corte. Permitia, sobretudo a dispensa de largas doações rurais, em recompensa aos serviços prestados pelos seus caudilhos, recrutados, alguns, entre aventureiros de toda a Europa”.*²⁴

Desse modo, tal período é marcado pela perda da importância que a arrecadação tributária já havia desfrutado, em face do incremento dos dividendos advindos do patrimônio próprio, como emerge, exemplificativamente, das doações de terras aos nobres, em retribuição aos serviços de guerra ou da estirpe, a implicarem amplíssima imunidade tributária por longo tempo, só excepcionada pela cobrança da sisa²⁵, indistintamente, também no século XIV.

Conquanto se reconheça o extremado valor da terra donde tudo quase fluía, imposições fiscais, ainda que inexpressivas, continuaram exigidas, através de agentes da Coroa, de quem não integrava a nobreza e,

²⁴ - *Os Donos do Poder*, vol. 1, p.4.

²⁵ - A sisa, segundo lição também de Raymundo Faoro, constitui-se, no fim do século XIV, como prestação compulsória devida por todos, fossem nobres, plebeus ou eclesiásticos, na compra, venda ou troca de mercadorias, extinguindo a imunidade fiscal irrestrita antes outorgada aos nobres.

pois, não usufruía das benesses da imunidade tributária, dentre os quais se podem assinalar as mulheres mundanas, pelo direito de exercerem a profissão, que haviam de contribuir com um soldo por mês, e os tabeliães, pelo exercício de seu labor, compelidos a pagar anuidade.

Percebe-se, por evidente, conquanto tenha sido efeito do patrimonialismo, a redução da relevância das imposições tributárias; é preciso considerar que a atividade fiscal não perdeu tanto de seu significado; apenas as rendas da coroa não eram mais exclusivo produto dela, remanescendo sua expressão, como se pode observar, exemplificativamente, pelo resultado da cobrança da sisa, que representava a maior fonte de receita orçamentária de Portugal naquele período. Verifica-se, ainda, que a voracidade fiscal incidia, dentre outros, sobre os privilégios de importação e exportação e sobre os despojos tomados ao indivíduo.

Todavia, a propriedade rural não era apanágio exclusivo da nobreza. Beneficiava também o clero que, além de explorar os feixes mais produtivos das terras, cobrava tributos em seu único favor, embora isento

do mesmo ônus, como os nobres, tendo em vista o caráter vexatório que se entendia, na época, marcar as imposições fiscais. Desse modo, apenas aqueles que auferiam menores rendimentos eram tributados, também em razão de atos de comércio, peagens e portagens, consoante explicita HEITOR FERREIRA LIMA²⁶, ao tratar da evolução do pensamento econômico em Portugal.

Ressalte-se que as despesas da coroa permaneciam sem qualquer previsão ou discriminação que as precedessem, como também ocorria com as rendas, a revelar a continuidade da ausência de qualquer sistematização na esfera financeira e na arrecadação tributária, revestida, quase sempre, em benefício da nobreza, no luxo nababesco da corte, e, apenas em caráter excepcional, em favor do interesse coletivo como hoje se entende.

A decadência do regime patrimonial, em vista dos frutos que brotam da terra tornarem-se cada vez mais escassos quando comparados às necessidades crescentes do Estado e da própria classe dominante,

²⁶ *História do Pensamento Econômico no Brasil*, p. 40.

acostumada às benesses advindas do suor alheio, implica a exigência crescente de impostos que formalizam um regime tributário aniquilador da própria atividade econômica existente, embora incipiente, a ensejar as revoltas e revoluções²⁷, mediante as quais se reclamava uma tributação mais razoável, previamente definida e em benefício da sociedade, não mais da classe dominante.

Ainda acerca do declínio do regime patrimonial, no qual não se distinguia o patrimônio estatal da fortuna do monarca, confira-se a lição de ALIOMAR BALEEIRO:

*“Pouco a pouco o domínio imobiliário – as terras e rebanhos – perdem a importância na fortuna dos monarcas. Suas despesas se elevam a somas tamanhas, que não podem ser cobertas pelos magros rendimentos dominiais. Encerra-se o tempo em que o rei de Portugal era o maior lavrador e criador de gado do reino. Transformara-se em negociante por obra da chamada ‘revolução comercial’. Viveria assim dois a três séculos, até que a tributação vem a preponderar nas receitas públicas”.*²⁸

²⁷ ALIOMAR BALEEIRO, após assinalar o caráter essencialmente político que marca a atividade financeira, também ressalta a importância de tais manifestações populares para a mutação da atividade impositiva ao afirmar: “Essa impregnação política se observa historicamente nos vários motins e mudanças de regime em consequência de reivindicações fiscais, como a nossa Inconfidência Mineira, a ‘gloriosa revolução’ Britânica de 1688, a Independência das 13 colônias norte-americanas, as dificuldades do Tesouro que levaram Luís XVI à convocação dos Estados Gerais, desafiando daí o rosário de fatos que culminaram com a revolução francesa, etc.” *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 6a. ed., Forense, p. 20)

²⁸ *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, p. 144.

1.5 O CONTROLE DO PODER ESTATAL: A FASE JURÍDICA

O Direito Tributário, como conjunto de normas - regras limitadoras da atividade fiscal, constitui-se como fenômeno do Estado Moderno, cujo escopo é garantir que a propriedade do contribuinte, constitucionalmente resguardada, seja afetada pela atividade impositiva estatal exclusivamente nos limites prévia e formalmente estabelecidos, consoante ensinamento de BERNADO RIBEIRO DE MORAES:

"... o direito tributário, tal como entendido nos dias de hoje, é de recente formação, apresentando-se como uma disciplina própria do Estado moderno. Somente com o Estado-de-direito é que apareceram as normas delimitadoras da ação do Estado, inclusive as que regulam as relações entre o Poder Público e os contribuintes. Daí a afirmação de Vitor Antônio Duarte Faveiro, no sentido de que "o Direito Fiscal, como instituição, surgiu, nos séculos XVII e XVIII, como meio de defesa dos direitos do homem e do cidadão contra o arbúrio ou o abuso dos detentores do poder político".²⁹

Desse modo, no Estado Democrático de Direito o sistema tributário funciona como elemento de contenção do poder, antes ilimitado,

²⁹ *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 1, p. 104.

irrazoável e desmedido, a exigir que a tributação seja justa, não mais mero mecanismo para o auferimento de recursos segundo a exclusiva vontade e humor dos donos do poder. Na atualidade, *"somente a lei material outorga ao fisco (como credor) o direito a uma determinada prestação tributária, desde que certo evento da vida, previsto na lei, se realize e possa ser atribuído a alguém (como devedor)."*³⁰

Entenda-se por tributação justa aquela em que a capacidade contributiva seja atendida sem reservas, compreendida como a *"potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los, risco de a tributação se transformar em confisco."*³¹ e que a redistribuição de riquezas seja a tônica, cuja finalidade é *"reciclar seus ingressos tributários, permitindo que outras pessoas atinjam capacidade contributiva, sem prejudicar a capacidade contributiva daqueles que os criaram."*³²

³⁰ Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do Lançamento Tributário*, p. 48.

³¹ Ives Gandra da Silva Martins, *Teoria da Imposição Tributária*, p. 28.

³² *Ibid.*, mesma página.

Eventos históricos como a Inconfidência Mineira, produto, inclusive, da verdadeira extorsão que configurava a atividade tributária, que teve como uma de suas causas o fato de que " *Devia pagar a capitania todos os annos o imposto do quinto senhorial do ouro na razão de cem arrobas ou 614:400\$000 réis... Era pesar os habitantes a ouro, como se imperasse a espada de Breno. Além d'isso a somma total das dividas não cobradas dos annos transactos elevava-se á enorme somma de quinhentos e trinta e oito arrobas de ouro...Eram excessivas, tanto uma como outra quantia, para se lançar de uma só vez sobre o povo, já tão tyrannamente tributado, e a faze-lo o governo podia contar por certo que desencadeava a revolução*"³³, transcorrido quando da fase predatória da tributação, na fase jurídica não têm mais razão de existir.

Já restou dito com propriedade pela doutrina que a atividade impositiva não é mais relação de poder. É relação jurídica, submetida que está à incidência de norma que cria um vínculo entre seus elementos pessoais, em razão de uma causa também prevista no seu bojo. De sua incidência surge o dever do sujeito passivo de prestar, abster-se ou tolerar

³³ Carlos Celso Orcesi da Costa. *Obrigações. Lançamento e Relação Jurídica Tributária*, p. 39.

em favor do sujeito ativo que tem a obrigação de exigir o adimplemento da prestação.

É incontroverso, pois, que a obrigação tributária é *ex lege*, de tal qualificação decorrendo um plexo de limitações assim condensadas por BERNADO RIBEIRO DE MORAES:

" ...O Estado não exerce o seu poder livremente, mas tão-somente sob limitações fixadas na lei formal;

- qualquer exigência do Estado que supere os limites da lei tributária será inoperante;

- como relação jurídica, a relação tributária coloca em grau de igualdade o Estado e o particular. Esta igualdade jurídica é traduzida pela estrita observância do regime legal;

- a atuação do Estado e a ação do particular, nas questões tributárias, ficam delimitadas pela norma jurídica tributária;

- ao exigir tributo, nascem entre o Estado e cada contribuinte diversas relações jurídicas: uma relação jurídica de conteúdo complexo (Giannini) ou uma obrigação de dar e outras obrigações independentes (Vanoni)".³⁴

Apenas com o advento da fase jurídica da tributação, nasce, desenvolve-se e ganha expressão a certeza de que a relação tributária reclama instrumentos de segurança, tais como a precisa delimitação de

³⁴ *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 2, p. 247.

direitos e deveres, a confiança de que a atuação do Estado não será arbitrária e jamais discrepará do direito posto, em face do princípio da não surpresa, como se extrai de lição de ALBERTO XAVIER:

"... a doutrina dominante — especialmente a alemã — tende a ver a essência da segurança jurídica na suscetibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas (Vorhersehbarkeit e Vorausberechenbarkeit), de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Daqui resulta que a idéia geral de segurança jurídica se analise — como o observam Lohlein e Jaenke — num conteúdo formal, que é a estabilidade do Direito, e num conteúdo material, que consiste na chamada "proteção da confiança" (Vertrauensschutz)"³⁵.

No Brasil, a partir da fase jurídica da tributação, especialmente com a Constituição de 1934, percebe-se a necessidade e existência mesma de um sistema tributário rígido, exaustivo e extenso, tido como princípio constitucional implícito, diante da rigorosa discriminação das competências outorgadas à cada pessoa de direito público, evitando-se, inclusive, que a tributação incida múltiplas vezes sob o mesmo fato, como se demonstrou haver ocorrido inúmeras vezes durante a denominada fase predatória.

³⁵ Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, p. 45.

Até então, o sistema tributário brasileiro, "*conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos*"³⁶, era extremamente singelo e sintético, marcado pela flexibilidade, que importava liberdade conferida ao legislador ordinário para disciplinar a atividade fiscal, causa da problemática tributária retratada na primeira das fases da tributação, ao menos minorada com o advento da Lei Fundamental como instrumento maior de contenção do poder.

Luta-se, na tributação de nossos dias, para que a atividade impositiva respeite o plexo de garantias outorgada ao contribuinte, porquanto sua obediência também decorre, ainda que indiretamente, da cidadania no sentido mais amplo que se possa conferir à expressão.

Conquanto desde a Antiguidade se postule fazer da participação popular direta a melhor demonstração da efetiva realização democrática, evitando-se possíveis desvirtuamentos, não há dúvida de que o Estado Contemporâneo, pelas características que assumiu, pela sua

³⁶ Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, p. 19.

expressão populacional, pela sua extensão territorial, não consegue, como próprio das cidades gregas, fundamentar sua legitimação na expressão da vontade geral, manifestada via democracia direta, não se coadunando com a realidade política vivenciada pela modernidade à imagem do povo na praça, decidindo os destinos da *polis*.

E se o Estado Contemporâneo não pode prescindir da idéia de representação, fundamento da democracia indireta, igualmente imperiosas são as formas participativas, instrumentos populares garantidores do poder real e material, plasmados no corpo constitucional vigente e próprios da democracia direta.

Sendo certo que a soberania popular tem no voto uma de suas formas de manifestação e oferecendo a ordem constitucional brasileira instrumentos compatíveis com a democracia direta, que se mesclam ao sistema representativo, impõe-se refletir tais valores para a dimensão desejável da cidadania.

Se é imprescindível o elemento pessoal para a existência e constituição do Estado, importa determinar quais os vínculos jurídicos que unem o povo ao primeiro.

Sabe-se que, na Grécia antiga, a *polis* era constituída por cidadãos, homens livres e escravos. O cidadão, parcela diminuta do corpo social, era o membro ativo da sociedade política, único participante das deliberações estatais.

Narra DALMO DE ABREU DALLARI, acerca da incontestável evolução do conceito de cidadania:

*"Durante o primeiro período do Estado Moderno, enquanto prevaleceu a monarquia absoluta, foi-se generalizando, sobretudo na França, a designação de cidadão, o que iria influir para que o conceito de povo também se ampliasse. Com a ascensão política da burguesia, através das revoluções do século XVIII, apareceria, inclusive nos textos constitucionais, a idéia de povo, livre da noção de classe, pretendendo-se mesmo impedir qualquer discriminação entre os componentes do Estado, como bem se percebe pela consagração do princípio do sufrágio universal. Na verdade, as discriminações não desapareceram na prática, mas, afirmando o princípio, iniciou-se um esforço doutrinário no sentido de efetivar, em termos jurídicos, a extensão da plena cidadania".*³⁷

³⁷ Elementos de Teoria Geral do Estado, p. 83.

De fato, a cidadania adquiriu contornos mais abrangentes, não se resumindo apenas como expressão do regime político, que com mais frequência se observa, mas implica também a adoção de técnicas de tributação justa plasmadas na Carta Federal e se explicita, ainda, diante de todos os direitos e deveres que acompanham o homem, inclusive quando das investidas do fisco.

Em verdade, em face da qualidade de cidadão, o contribuinte pode resistir à possível tributação indevida, ainda comum, mesmo vencida mais de uma década do novo regime constitucional, em face dos vestígios maléficos que a ditadura militar legou à Administração Pública, ainda verdadeiramente autoritária.

Assim, múltiplos são os meios e modos pelos quais se expressa a participação do cidadão na vida pública nacional, porquanto a democracia moderna não tem na representação popular seu único fundamento. Técnicas diretas de participação democrática se encontram plasmadas no corpo

constitucional, o que leva a doutrina³⁸ a classificar as múltiplas facetas do cidadão, embora seja um só, em *propriamente participante, eleitor, agente do poder, colaborador, seduzido e censor*.

O cidadão caracterizado como *propriamente participante* se configura por estar inserido nos planos decisórios da Administração Pública, por ser consultado ou por ter-lhe sido outorgado poder de decisão nas escolhas das opções administrativas ou políticas do aparato estatal, cuja participação se explicitará, dentre outras formas, pelo plebiscito, referendo e iniciativa popular.

Tem-se *o cidadão agente do poder*, cuja forma de participação reclama o seu interesse pessoal, porquanto a CF/88, ao exigir o concurso público, em regra, para a investidura em cargo ou emprego público, democratizou o acesso dos brasileiros ao aparelho do Estado.

No direito brasileiro, os serviços concedidos, autorizados ou permitidos ao particular, também expressam forma de colaboração com o

³⁸ Clève, Clémerson Merlin. *Temas de Direito Constitucional*. São Paulo, Acadêmica, 1993.

poder público para o atendimento das necessidades coletivas, a caracterizar o *cidadão colaborador*, que aí não se exaure, mas se identifica igualmente com o exercício de funções, cargos honoríficos ou mesmo pela subscrição de ações das sociedades de economia mista.

O *cidadão censor* resta caracterizado quando, fazendo uso dos mecanismos que a Carta Federal lhe oferece, tais como o direito de petição e a ação popular, provoca a atuação dos poderes públicos.

O contribuinte é cidadão censor, consoante emerge de lição de

ROQUE ANTÔNIO CARAZZA:

*"Ademais, o atual Diploma Constitucional não se limitou a reconhecer a possibilidade de os contribuintes se insurgirem contra a tributação indevida. Também lhes conferiu os meios processuais adequados a este fim: o direito ao livre acesso ao Judiciário, o direito de serem indenizados contra atos ou omissões ilegais dos agentes fiscais, o direito de representação, o direito de petição, o mandado de segurança etc."*³⁹

O *cidadão seduzido* se configura quando atende aos estímulos e provocações do Estado para atividades privadas que objetivem o atendimento das finalidades públicas, estimulado por favorecimentos

³⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 282.

plasmados na Norma Ápice, tais como o cooperativismo, o associativismo, a criação das microempresas e das empresas de pequeno porte, que expressam condutas particulares convenientes ao desenvolvimento econômico.

Acerca do cidadão eleitor, veja-se a doutrina autorizada de FÁVILA RIBEIRO:

*"O estatuto pessoal do cidadão - status civitatis- é bidimensional, abrangendo o direito de votar, ius suffragii, e o direito de ser investido em cargos públicos, ius honorum. Os dois aspectos compõem a capacidade política do cidadão, de participar ativa e passivamente da atividade estatal".*⁴⁰

Elevada ao grau supremo de fundamento da República Federativa, ao lado da soberania, da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa e do pluralismo político, conforme se extraí do artigo 1º da CF/88, a cidadania é embargada pela ausência de real manifestação da vontade do povo, pela tributação desconforme com o determinado por seus representantes, pela aplicação da superadíssima idéia de que o interesse fazendário, meramente

⁴⁰ *Direito Eleitoral*, p. 192.

arrecadatório, se confunde com o interesse público e por isso os meios passam a justificar o fim.

Por isso afirma J.J. CALMON DE PASSOS:

"Cidadania, portanto, engloba mais que direitos humanos, por que, além de incluir os direitos que a todos são atribuídos, em virtude de sua condição humana, abrange, ainda, os direitos políticos. Correto, por conseguinte, falar-se numa dimensão política, numa dimensão civil e numa dimensão social da cidadania. Ser cidadão implica na efetiva atribuição de direitos nas três esferas mencionadas, porque careceria de sentido participar do governo sem condições de fazer valer a própria autonomia, bem como sem dispor de instrumentos asseguradores das prestações devidas, pelo Estado, em nome da igualdade de todos".⁴¹

Conquanto alguns autores entendam cidadania e nacionalidade como expressões sinônimas⁴², MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO e JAIR EDUARDO SANTANA, dentre outros, fazem precisa distinção, considerando que, pela última, se expressa apenas o liame jurídico entre o indivíduo e o Estado sem que dele necessariamente participe, traço maior da cidadania.

⁴¹ Cidadania Tutelada, Revista de Processo no. 72, p. 129.

⁴² Afirma Paulo Bonavides que, na terminologia do Direito Constitucional Brasileiro, ao invés da palavra cidadania, que tem uma acepção mais restrita, emprega com o mesmo sentido o vocábulo nacionalidade.

Leciona PAULO BONAVIDES, a propósito do alcance ou do significado da cidadania, o seguinte:

*"Da cidadania, que é uma esfera de capacidade, derivam direitos, quais o direito de votar e ser votado (status activae civitatis) ou deveres, como os de fidelidade à Pátria, prestação de serviço militar e observância das leis do Estado. Sendo a cidadania um círculo de capacidade conferido pelo Estado aos cidadãos, este poderá traçar-lhe limites, caso em que o status civitatis apresentará no seu exercício certa variação ou mudança de grau. De qualquer maneira é um status que define o vínculo nacional da pessoa, os seus direitos e deveres em presença do Estado que normalmente acompanha cada indivíduo por toda a vida."*⁴³

CLÉMERTON MERLIN CLÈVE ainda observa, literalmente:

*"O conteúdo do termo cidadão, vamos tomá-lo em sua dimensão dialética, para identificar o sujeito, aquele ser responsável pela história que o envolve. Sujeito ativo da cena política, sujeito reivindicante ou provocador da mutação do Direito. Homem envolto nas relações de força que comandam a historicidade e a natureza da política. Enfim, queremos tomar o cidadão como ser, sujeito e homem a um tempo. O cidadão é o agente reivindicante possibilitador, na linguagem de Lefort, da floração contínua de direitos novos".*⁴⁴

Desse modo, percebe-se não ser mais possível tratar a cidadania apenas em termos de representatividade, posto ter múltiplos significados, que não se excluem, mas se complementam.

⁴³ *Ciência Política*, p.77.

⁴⁴ *Temas de Direito Constitucional*, p. 16.

Embora não deixe de ser sua maior expressão o cidadão eleitor, a postura questionadora do cidadão contribuinte tem expressiva relevância no contexto atual, na medida em que, diante de uma estrutura estatal concebida a partir de modelos autoritários, onde a publicidade e a transparência são o que menos conta para os detentores do poder, o Executivo ocupa posição de nítida preeminência, impondo a entrega de recursos cada vez mais volumosos pelo sujeito passivo.

Determina a Carta Federal de 1988, logo em seu artigo 1º, textualmente:

"A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

II- a cidadania;"

Extrai-se, ainda, da Norma Ápice, que *qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular* (art. 5º, LXXXIII) e que *os atos necessários ao exercício da cidadania são gratuitos, na forma da lei* (art. 5º, LXXVII).

A democracia semidireta, consagrada pela Carta Política Brasileira e cujos mecanismos nela se encontram fundamentalmente positivados, somente não se configura argumento de retórica quando se faça possível a sua viabilização, o direito irrestrito à manifestação, liberdade de reunião e associação, acesso à informação, participação nas deliberações estatais, no controle da atuação do Estado e a própria responsabilização dos agentes públicos.

Nesse sentido, assevera a doutrina:

*"Não há possibilidade de participação sem informação. É o direito à informação (e bem assim o direito de certidão) que pode assegurar a consciente participação popular. Sem informação correta, sem um aparato institucional transparente, qualquer tipo de participação pode se transformar em mera cooptação legitimadora."*⁴⁵

Realmente, somente é plena a cidadania que não se submete a controle ou limitações que findam por anulá-la ou inviabilizá-la, restringindo quaisquer de suas formas de manifestação.

⁴⁵ Clémerson Merlin Clève, ob. cit. p. 29.

Já foi dito pela doutrina, com absoluta propriedade, que ser cidadão plenamente significa poder de participação efetiva na vida política e participação com preservação do poder de autodeterminação pessoal, seja em termos de impor abstenções ao Estado, seja em termos de lhe exigir prestações.

Assiste razão a CALMON DE PASSOS em conceituá-la como cidadania tutelada, pois formalmente deferida, mas operacionalmente constringida, porquanto desprovida dos instrumentos que a garantem, atribuída a sujeitos minorizados em sua dimensão política ou pobres materialmente.

Em verdade, a Carta Federal de 1988 foi bastante generosa na outorga dos direitos fundamentais (art. 5º), sociais (art. 6º, 7º, 8º e 9º) e ao tratar do sistema tributário nacional de forma extensa, fazendo-o rígido, existindo, ainda, vasta previsão constitucional quanto aos instrumentos de concretização de tais direitos, dos quais se pode anunciar, em caráter apenas explicativo, o mandado de injunção, a ação popular, a ação civil

pública, o mandado de segurança, o direito de petição, o direito de representação e o livre acesso ao Judiciário.

Todavia, verifica-se que a realidade nacional se divorcia profundamente da normatização abundante e moderna que emerge da CF/88.

Realmente, no regime constitucional brasileiro vigente, conforme leciona MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO⁴⁶, impõe-se a idéia de que o Poder Judiciário assumira a função de criador do Direito, extraíndo da Constituição Federal toda a potencialidade que inegavelmente possui, para, através do mandado de injunção, conferir às normas pendentes de regulamentação a eficácia que apenas detém em abstrato.

Havendo, ainda, em termos de cidadania, longo caminho a ser percorrido, já é mais que tempo de se aplicar o texto constitucional de 1988 em toda a sua plenitude. A reformulação do conceito de cidadania, a partir da ordem constitucional vigente, afasta aquele próprio da cidade grega em

⁴⁶ *Participação Popular na Administração Pública*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, no. 191, p. 26/39, janeiro/março de 1993.

que o individualismo do povo se une às pequenas concentrações de poder em que a liberdade dos cidadãos existe, mas circunscrita à diminuta parcela da população não-escrava, com o que o conceito de cidadania da época é maculado pela democracia de poucos vivendo sobre a escravidão de muitos, conforme reflexões extraídas da doutrina mais autorizada.

Se desde a Antigüidade se buscou fazer da participação popular direta a melhor demonstração da efetiva realização democrática, porquanto a vontade do cidadão é mostrada sem a intermediação de representantes a afastar o seu desvirtuamento, no Estado brasileiro atual, sobra normatização, que carece de aproveitamento.

As implicações que a fase jurídica congrega, plasmadas no sistema constitucional tributário brasileiro, assim como maiores pormenores da "imposição fiscal contida", serão declinados no item nominado "a questão do dimensionamento da tributação".

Capítulo 2

SUMÁRIA JUSTIFICAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

" Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir, na hipótese de incidência tributária, o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e, por isso mesmo, irrelevantes do ponto de vista tributário." (HUGO DE BRITO MACHADO).

SUMÁRIO: 2.1 *Introdução.* 2.2 *O Estado e as receitas públicas.* 2.3 *O poder de império e a arrecadação de tributos.* 2.3.1 *A Constituição como limite do poder fiscal.* 2.3.2 *As normas-princípios.* 2.3.3 *O Estado Democrático de Direito.* 2.3.4 *O princípio da Legalidade.* 2.3.5 *O princípio da Capacidade Contributiva.* 2.4 *A questão do dimensionamento da tributação.*

2.1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar, historicamente fundado na potestade de império do Estado, não se justifica, nos dias de hoje, somente por essa sua inegável e conspícua qualidade ou característica, embora ela lhe seja imanente, mas sobretudo *pela necessidade de formar um fundo de recursos que possa ser utilizado no atendimento das várias demandas coletivas e públicas*, como foi sumariamente exposto no capítulo anterior.

Esse estoque de recursos constitui, qualquer que seja seu volume e origem, as receitas públicas e representa o conjunto de meios materiais, geralmente de expressão financeira, com os quais o Poder Público cumpre as suas finalidades fundamentais quanto à sociedade e também custeia as suas despesas internas; essa fonte cobre os investimentos de curto e médio prazo e também as despesas correntes, significando os desembolsos para as ocorrências mais imediatas, constantes e ordinárias.

Mas se ressalte que a medida dessa necessidade não será sempre, porém, a mesma medida da exigência da tributação, pois esta (a medida da tributação) está sujeita a outros limites externos, entre os quais se identifica o da *capacidade contributiva* de cada um dos contribuintes e de todos coletivamente considerados, todos constituindo um *denso mecanismo de defesa do particular (contribuinte) contra as exorbitâncias do poder de arrecadar*, como muito bem demonstrou EDILSON PEREIRA NOBRE JÚNIOR⁴⁷.

⁴⁷ *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Fabris, Porto Alegre, 2001.

Para estabelecer esses indispensáveis limites e também para assegurar a sua permanente observância, ao longo da exigência do pagamento de tributos, criaram-se várias disciplinas sobre essa atividade estatal, *de modo a mantê-la dentro dos rígidos padrões da legalidade, de sorte a proteger os contribuintes e a sua liberdade de não pagar o indevido, não se submeter ao tributo excessivo e não sucumbir diante da exorbitância.*

Bem por isso, também participa da justificação conceitual do poder de tributar a figura do consenso geral, mas expresso sob a forma utilitária de *norma jurídica em sentido estrito (Lei escrita), inampliável pela força da sua própria exegese*, e na medida em que se aceita que a Lei seja baseada no consenso.

Essa convicção fundará a pertinente conclusão de que cada exigência tributária se inscreverá sempre num quadro de *garantias formais*, aliás, viabilizador das garantias dos indivíduos, como ensina NELSON

SALDANHA⁴⁸; nesse *quadro de garantias formais* se inscreve o Direito Tributário e todos os seus institutos.

Na perspectiva garantística, a doutrina dissemina a noção de que *cada tributo constitui de per si um autêntico tipo fechado, bastante semelhante (ou mesmo quase idêntico) ao tipo penal*, como já alvitrou, com inteira procedência, ALBERTO XAVIER⁴⁹, pois ambas as definições legais (a de tributo e a de crime), como se sabe, *são insusceptíveis de elastecimentos por interpretação*.

Essa corrente é fortalecida pelas lições de outros eminentes mestres, como HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁰, AMÉRICO MASSET LACOMBE⁵¹, VICTOR UCKMAR⁵², YONNE DOLÁCIO DE OLVEIRA⁵³ e MIZABEL MACHADO DERZI⁵⁴, dentre outros doutores de idêntica suposição.

⁴⁸ *Formação da Teoria Constitucional*. Forense, Rio de Janeiro, 2000.

⁴⁹ *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. RT, São Paulo, 1978.

⁵⁰ *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*. Forense, Rio de Janeiro, 1987.

⁵¹ *Princípios Constitucionais Tributários*. Malheiros, São Paulo, 1996.

⁵² *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. tradução de Marco Aurélio Greco, RT, São Paulo, 1976.

⁵³ *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva, Rio de Janeiro, 1980.

⁵⁴ *Direito Tributário*. Direito Penal e Tipo, RT, São Paulo, 1988.

Neste capítulo são analisadas as implicações dessa legítima compreensão, desenvolvendo-se os raciocínios que têm por escopo *realçar que a norma de direito escrito, na seara da tributação, sendo também um dos fundamentos do poder de tributar (como expressão do império estatal), é também e ao mesmo tempo um limite intransponível dessa atividade.*

2.2 O ESTADO E AS RECEITAS PÚBLICAS

É noção doutrinária básica e indiscutível essa de que o Estado sempre precisou de receitas para o atendimento das suas múltiplas necessidades, eleitas em decorrência de uma opção ou decisão política, e que somente através da sua própria atuação, por via da personificação em seus agentes, puderam ser adimplidas da forma mais próxima possível do que se considera adequado, seguro e perene.

Com a separação histórica do patrimônio do rei do patrimônio público, o fundamento da existência do Estado, em decorrência de sua natural e gradual evolução, alterou-se justamente para caracterizar-se como

força motriz geradora do bem - estar de todos, nascendo também daí a sistematização da função de arrecadar tributos (retirados do patrimônio dos particulares), máxime na forma estatal posteriormente configuradora do chamado Estado Social.

Mas se diga logo que a fonte de receitas representada pela arrecadação de tributos do patrimônio dos particulares tornara-se já relevantíssima, desde os albores do Estado Liberal dos séculos XVIII e XIX, no qual se entendia não conveniente a intervenção estatal no domínio econômico, *inclusive porque produtora de resultados menos apreciáveis, quando comparada àqueles obtidos pela iniciativa privada.*

Naquela época, a liberdade individual não poderia ser obstaculizada; era o tempo do apogeu do livre comércio, da livre concorrência e das leis de mercado; cria-se que os problemas econômicos se resolveriam por si e prevalecia a regra de que o Estado era apenas um espectador da cena econômica.

BFD

Era a recomendação do não intervencionismo levada ao seu extremo, apenas excepcionalizada pela atuação estatal nos setores tidos por essenciais, tais como segurança e justiça; desse modo, torna-se fácil entender o tributo como a principal fonte de receita do Estado Liberal.

Porém, o Estado passaria, a partir da segunda metade do século XX, a absorver funções novas e importantes, mesmo estratégicas para a sociedade, demandando isso a necessidade de incremento de receitas.

Anota a Professora ODETE MEDAUAR a respeito dessa evolução das funções estatais o seguinte:

*"Como resultado do processo que se acentua a partir da segunda metade do século XX, o Estado mostra hoje configuração diversa da acima descrita. O Estado passou a ter atuação de profundas conseqüências nos setores econômicos e sociais da coletividade. A atuação do âmbito econômico deixou de ser algo externo e estranho e passou a integrar o rol de funções do Estado, mesmo mantendo-se o princípio da iniciativa privada. Ampliaram-se também as funções sociais e assistenciais".*⁵⁵

⁵⁵ *Direito Administrativo Moderno*, p. 27.

Emerge, como resultado desse longo processo, o Estado de Bem-Estar, Estado Social de Direito, Estado de Desenvolvimento ou, simplesmente, Estado Social, que representam apenas variadas acepções para designar a forma de Estado que intervém ativamente em favor dos cidadãos, especialmente dos menos favorecidos (ou dos desfavorecidos), os quais mais necessitam de sua ajuda, consoante assinalou AGUSTIN GORDILLO:

"O tempo demonstrou que simples cumprimento dos postulados de liberdade e igualdade com proteção do Estado pode resultar em verdadeiros paradoxos pois a sociedade apresenta amiúde diferenças econômicas e sociais entre seus componentes, que se acentuam continuamente num regime puramente negativo de organização política, vale dizer, num regime que se contenta em proteger os direitos de propriedade e liberdade etc. tal e como os encontra, sem preocupação de melhorá-los quando de fato são insuficientes. Se o Estado se limita a contemplar impassível enquanto as diferenças sociais vão se acentuando de fato, sem tomar nenhuma ação para ajudar os mais necessitados para progredir paralelamente aos demais, estaria contribuindo praticamente para uma verdadeira negação dos direitos que postula para os indivíduos. De nada serviria reconhecer a "todos" os indivíduos um direito à propriedade ou liberdade de trabalho ou de ensino e aprender, se as condições sócio-econômicas imperantes (miséria, enfermidade, acidentes, ignorância, velhice), excluem permanentemente alguns

*indivíduos de toda oportunidade de serem proprietários, trabalhar livremente ou aprender e ensinar".*⁵⁶

Sendo o interesse público indisponível pela Administração⁵⁷, cujo escopo é apenas instrumentalizar, ainda que discricionariamente⁵⁸, as opções predeterminadas pela lei, para a satisfação das atribuições e funções a seu cargo, que variam de época e lugar e geram expressivas despesas, em face do agigantamento do Estado e sua crescente intervenção em quase todas as atividades humanas, impõe-se a existência de recursos estatais cada vez mais volumosos, auferidos mediante a atividade financeira do Estado, para a satisfação das necessidades públicas, adimplidas através dos serviços públicos.

O Estado cresce desmesuradamente e, com esse crescimento, também crescem, na mesma proporção, as exigências de recursos para financiar o atendimento desses mesmos novos cometimentos; JOSÉ PACIULLI descreve o denominado *anel de Griziotti* que, embora singelo, bem revela o ciclo da atividade do Estado Contemporâneo:

⁵⁶ *Princípios Gerais de Direito Público*. Revista dos Tribunais, p. 69/70.

⁵⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 12ª ed., Malheiros, p. 34 e segs.

⁵⁸ A discricionariedade advém do fato de que as necessidades humanas, satisfeitas pelo Estado, ou são mais urgentes ou podem ser proteladas quanto ao atendimento, segundo juízo do administrador público.

*"O Estado não pode parar, é dinâmico e, assim observando, inicia-se um círculo pela entrada de "receita" (dinheiro do povo, arrecadado mediante tributo, prestação de serviço ou riqueza que fornece em espécie através de sua própria atividade); a próxima parada é onde se localizam as "despesas" (dinheiro gasto pelo Poder Público no atendimento das necessidades coletivas); e, continuando, atingimos um ponto denominado "serviços públicos", isto é, o meio pelo qual o estado efetua as "despesas"; finalmente, encerrando o círculo, surgem as riquezas, ou seja, a concretização de toda uma atividade na formulação de novas fontes de riquezas".*⁵⁹

Por necessidade pública, consoante LUIZ EMYGDIO DA ROSA JÚNIOR, entenda-se aquela *"que tem um interesse geral em determinado grupo social e é satisfeita pelo processo do serviço público."*

⁶⁰, dividindo-a, o citado autor, em preferencial, quando própria da vida em coletividade, inerente à soberania, o que importa atendimento independente de qualquer postulação, tais como a justiça e a segurança. Por secundária, considera-se aquela eventual, posto que decorrente da opção política de cada regime, época ou lugar.

⁵⁹ *Direito Financeiro*, p. 51.

⁶⁰ *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, p. 9.

Práticas precedentes como a requisição de coisas e serviços, o apossamento dos cabedais dos inimigos vencidos, a extorsão, a pilhagem, a compensação de utilidades prestadas com honorarias e o trabalho compulsório no serviço público, dentre outras, foram há muito abandonadas, ou quando ainda existentes, como ocorre com a requisição administrativa de bens e serviços e a exigência de pagamento direto pelas pessoas interessadas na prestação estatal, consoante se opera com as custas judiciais, são absolutamente inexpressivas se comparadas com o montante das despesas públicas, sempre crescentes em razão, principalmente, do intervencionismo e da complexidade do ordenamento das atividades estatais.

Acerca de antigos processos históricos que minoravam a despesa pública, dos quais não mais se vale o Estado Moderno, relata ALIOMAR BALEEIRO:

*"Títulos de nobreza, privilégios e prerrogativas especiais compensavam, às vezes, essa prestação ao poder público. As isenções tributárias asseguradas aos nobres no *ancien - régime* representavam, durante alguns séculos, o reconhecimento dos serviços pessoais dos aristocratas e de homens equipados e alimentados à custa deles, assim como de cavalos e armas para as necessidades da guerra, até que a criação dos*

*exércitos permanentes, mantidos diretamente pelo Estado, transformou em favor injusto, odioso e anacrônico a velha usança, concebida talvez numa razoável troca de vantagens. Os juizes recebiam, no Brasil colonial, emolumentos e salários diretamente das partes a tanto por sentença, despacho, ou ato praticado. Os representantes do povo, na Inglaterra, até época bem próxima de nós, nada ganhavam do tesouro, mantendo-se, em Londres, pelos seus recursos pessoais ou pelas cotizações dos distritos representados. Houve tempo em que fugiam, ou se escondiam, para não exercer um mandado extremamente oneroso."*⁶¹

Sendo atualmente de pouca monta e incomuns os dispêndios *in natura*, o adimplemento dos encargos estatais pressupõe a obtenção de recursos, atendidas, no seu auferimento, as garantias individuais asseguradas ao cidadão, consoante assinalam ESTÊVÃO HORVATH:

*"Com o crescimento da politização do povo e com o advento das conquistas democráticas, torna-se intocável a liberdade pessoal que apenas pode ser tangenciada quando de expressa disposição constitucional. O patrimônio particular apenas pode servir como base de arrecadação pelo Estado quando de expressa previsão constitucional e nos limites por ela traçados."*⁶²

O auferimento de dinheiro pelo poder público, mediante a sua atividade financeira, puramente instrumental, posto que o Estado nada recebe para enriquecer ou aumentar seu patrimônio, mas para prestar

⁶¹ op. cit., p. 82/83.

⁶² *Manual de Direito Financeiro*, p. 62/63.

serviços públicos, exercer o poder de polícia, regular e explorar, ainda que em caráter supletivo, a atividade econômica, segundo ALIOMAR BALEEIRO, se resume a cinco meios universais conhecidos há séculos, de importância e mérito desiguais, quais sejam:

*"a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel".*⁶³

Conquanto incontáveis classificações das receitas⁶⁴ tenha a doutrina produzido, interessa ao desenvolvimento do presente estudo aquela que as divide em receitas originárias ou derivadas, desde já reconhecendo, nas últimas, inquestionavelmente, nos dias de hoje, fonte maior do tesouro e fazendo-se a necessária distinção e realce entre ingresso e receita.

De fato, nem todo ingresso é receita, posto que, ainda segundo ALIOMAR BALEEIRO, *"Receita Pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento nôvo*

⁶³ op. cit. p. 129.

⁶⁴ Luiz Emydio F. da Rosa Jr., *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1995, p. 50.

e positivo."⁶⁵ Tem-se, pois, a existência de ingressos passageiros ou entradas provisórias, meros movimentos de fundo, como os empréstimos compulsórios, a serem posteriormente restituídos, o que os desfiguram do clássico e ainda atual conceito de receita que implica, necessariamente, entrada definitiva no patrimônio do Estado de um elemento novo, sem qualquer condição ou termo.

Impõe-se, por oportuno, ressaltar a lição de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, segundo a qual, muito embora o que marca as receitas públicas seja a *definitividade do ingresso* e o *aumento patrimonial*, entende que a Lei n.º 4.320, ao estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, conferiu às receitas públicas feição mais ampla. Confira-se:

"Com efeito, embora não haja uma definição legal expressa acerca de receita pública, as entrevozes da legislação mencionada reconhecem como tal "o ingresso de recursos financeiros aos cofres públicos, a qualquer título, seja, independentemente de acrescer o ativo do patrimônio público". Essa, aliás, é a dedução lógica que emerge da

⁶⁵ op. cit. p. 130.

análise do art. 11, §§ 1.º a 4.º, da Lei n.4.320, a qual estabelece normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis às pessoas constitucionais."

*Exemplificando o quanto foi afirmado: os empréstimos públicos, compulsórios ou voluntários, que, para a ciência das finanças, são meros ingressos, categorizam-se como receitas para o Direito Financeiro, no caso específico, receitas de capital."*⁶⁶

Pela classificação mais importante ou útil⁶⁷, decorrente da escola alemã, que separa as receitas em originárias ou derivadas, segundo o critério da origem, temos que as primeiras são compostas, em maior grau, pelos frutos da exploração direta do patrimônio público, que, embora tenham alcançado máxima expressão no "Estado Patrimonial", que se desenvolveu desde a queda do feudalismo até a ascensão do Estado Fiscal, atualmente tem importância reduzida.

2.2.1 AS RECEITAS ORIGINÁRIAS:

⁶⁶ *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 47.

⁶⁷ Clássicas classificações dos ingressos públicos, dentre as quais a de SELIGMAN, JÈZE e de EINAUDI, não foram aqui abordadas porquanto, ao nosso sentir, no que importa ao presente estudo, nada acrescentam àquela mais usual. Vale, pois, a afirmativa de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA: "As classificações, ensina Genaro Carrió, " não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis; suas vantagens ou desvantagens estão submissas ao interesse que guia a quem as formula, e à sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em conseqüências práticas desejáveis" (Ob. cit., p.72). O que importa é a escolha do critério, para que se possa chegar a uma classificação útil." (*Receitas Públicas Originárias*. Malheiros, p. 62)

As receitas originárias advêm da atuação estatal despojada dos privilégios e prerrogativas, que são próprios da Administração Pública, decorrentes do seu poder de império, que lhes assegura posição singular no mundo jurídico. Constitui-se, em regra, dos resultados auferidos pelo Estado empresário, administrador do seu patrimônio. O interesse público é apenas indireto, plasmado nas benesses que os recursos arrecadados poderão trazer à comunidade. Assegurada, *prima facie*, apenas a obtenção de rendas e a adequada exploração do patrimônio público.

São consideradas receitas originárias, dentre outras, os ingressos patrimoniais, advindos da exploração dos bens públicos do Estado, tal como resulta da enfiteuse dos terrenos de marinha e seus acrescidos, da permissão de uso de imóveis residenciais de propriedade da União⁶⁸, do recebimento em doação simples ou com encargos de bens ou valores, da aquisição por herança⁶⁹, dos bens vagos⁷⁰ e do evento⁷¹, da cobrança de preços públicos e dos ingressos comerciais.

⁶⁸ Confira-se no Decreto n.º 810, de 27-4-93.

⁶⁹ O Código Civil Brasileiro, ao tratar da Ordem da Vocação Hereditária, estabelece, no inciso V do artigo 1.603, com a redação que lhe deu a Lei n.º 8.049, de 20.6.90, que a sucessão legítima defere-se, após os descendentes, ascendentes, cônjuge sobrevivente e aos colaterais, aos Municípios, ao Distrito Federal ou à União.

⁷⁰ No que tange aos bens vagos, dispõe o artigo 1.594 do Código Civil Brasileiro, com a redação que lhe deu a Lei n.º 8.049, de 20.6.90: " A declaração da vacância da herança não prejudicará os herdeiros que legalmente se habilitarem; mas, decorridos 5 (cinco) anos da abertura da sucessão, os bens arrecadados passarão ao domínio

Conquanto seja possível ao Estado optar pela cobrança de taxa quando prevista a de preço, impõe-se reconhecer ser ainda um dos assuntos mais tormentosos do Direito Constitucional Tributário e da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, a distinção, embora tênue e relevante, entre taxa e preço público, no que se refere à área dos serviços, pela dificuldade de precisa determinação do que se deva entender por *atividade específica do Estado*, pode-se afirmar, valendo-se da opinião autorizada de HUGO DE BRITO MACHADO que a compulsoriedade, marca da taxa, não se afigura presente no preço público, caracterizado pela facultatividade.

Esclarece o Ilustre autor:

"Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço. À liberdade que tem o Poder Público na fixação do preço público corresponde a

do Município ou do Distrito Federal, se localizados nas respectivas circunscrições, incorporando-se ao domínio da União, quando situados em território federal."

⁷¹ A invenção está disciplinada nos artigos 603 a 606 do Código Civil Brasileiro. Consta, textualmente, no artigo 606: *"Decorridos seis meses do aviso à autoridade, não se apresentando ninguém que mostre domínio sobre a coisa, será esta vendida em hasta pública, e, deduzidas do preço as despesas, mais a recompensa do inventor (art. 604), pertencerá o remanescente ao Estado, ou ao Distrito Federal, se nas respectivas circunscrição se deparou o objeto perdido, ou à União, se foi achado em território ainda não constituído em Estado."*

liberdade do cidadão de utilizar, ou não, o serviço correspondente. Se o cidadão não tem essa liberdade, o Poder Público deve estar igualmente limitado pela ordem jurídica no pertinente aos critérios para fixação do valor a ser cobrado, que será um tributo".⁷²

Destarte, preço público ou tarifa, expressões sinônimas, que constitui modalidade de receita originária, logicamente não pode ser considerado tributo. Não sendo coercitivo, não se submete às garantias outorgadas ao contribuinte pela Norma Ápice, próprias da atividade estatal impositiva. Percebe-se, de logo, que o preço público representa a remuneração das atividades não essenciais, de natureza comercial e industrial desenvolvida supletivamente pelo Poder Público, a teor do regime jurídico constitucional vigente.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 89.876-RJ, em composição plenária, no qual foi Relator o Ministro MOREIRA ALVES, esclareceu, com ares de definitividade, os traços diferenciadores entre a taxa e o preço público, ao proclamar:

"...sendo compulsória a utilização do serviço público de remoção do lixo, - o que resulta, inclusive, de sua disciplina como serviço essencial à saúde pública -, a tarifa de lixo instituída pelo Decreto n.º 196, de 12 de

⁷² Curso de Direito Tributário, p. 324.

novembro de 1975, do Poder Executivo do Rio de Janeiro, é, em verdade, taxa. Inconstitucionalidade do respectivo Decreto, uma vez que a taxa está sujeita ao princípio constitucional da reserva legal. Recurso extraordinário conhecido e provido".

Constitui, igualmente, receita originária, o resultado eficiente e positivo da intervenção direta do Estado na economia, especialmente concretizada através das empresas estatais, a qual RICARDO LOBO TORRES considera "*ranço do patrimonialismo em plena economia capitalista*"⁷³, muito embora deva ser reconhecido o gradual abandono dessa prática, e, em consequência, a redução das receitas que dela podem advir, em face das privatizações já ultimadas e daquelas que ainda estão por ocorrer. Também se considera ingresso comercial, segundo o mesmo autor, a receita advinda dos negócios de loteria, também originária.

Impõe-se, ainda, determinar sejam ou não as compensações financeiras espécie de receitas originárias.

A Carta Federal de 1988 estabelece, pela primeira vez e literalmente, no parágrafo 1º do seu art. 20:

⁷³ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p.153.

"É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração" (grifamos).

Emerge do dispositivo constitucional transcrito, inquestionavelmente, uma modalidade de receita pública originária: a participação no resultado da exploração de recursos naturais, de qualquer espécie, que se caracteriza como ingresso patrimonial, por decorrer, diretamente, da exploração dos bens públicos.

A compensação financeira⁷⁴, alternativa à dita participação, segundo parcela da melhor doutrina nacional, constitui-se modalidade de receita originária, defendendo, ainda, como "estranho e inoportuno" que a Constituição Federal de 88 tenha beneficiado os órgãos da Administração Direta da União com o resultado das compensações financeiras, quando pertencem àquela os recursos naturais que geram referido ingresso.

⁷⁴ Quanto às compensações financeiras, confira-se, exemplificativamente, a Lei n.º 7.990/89, Lei n.º 8.001/90, Lei n.º 7.990/89 e o Decreto n.º 1, de 11 de janeiro de 1991, que regulamenta o pagamento da compensação financeira de que trata a Lei n.º 7.990/89.

O entendimento mais apropriado parece ser o de RICARDO LOBO TORRES ao defender a idéia de que as compensações financeiras *“têm a natureza de indenização pela perda de recursos naturais situados em seus territórios ou de contraprestação pelas despesas que as empresas exploradoras de recursos naturais causam aos poderes públicos, que se vêem na contingência de garantir a infra-estrutura de bens e serviços e a assistência às populações envolvidas em atividades econômicas de grande porte...”*⁷⁵, afastando, assim, a qualificação desse ingresso, como receita pública, mesmo originária, posto que nada acresce ao patrimônio público; simplesmente o restaura ou recupera.

Realce-se, por oportuno, que a Lei n.º 4.320/64, não primando pela boa técnica, elenca as compensações financeiras dentre as receitas correntes, no item receitas diversas, o que implica uso inadequado dos termos ingresso e receita, expressões distintas, consoante orientação doutrinária autorizada e explicação supra formulada.

⁷⁵ op. cit. p. 153.

Já advertiu o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário n.º 166772-9, do Rio Grande do Sul, ao tratar do sentido dos vocábulos, que *“O conteúdo político de uma constituição não é condescendente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos pretórios.”*

Quanto às receitas transferidas, não podem ser consideradas modalidade autônoma do gênero receita pública, porquanto não perdem a sua natureza, originária ou derivada, ao serem repassadas a outras pessoas jurídicas por aquela competente para arrecadar, por via da atividade tributária⁷⁶, primeira beneficiária dos ingressos decorrentes de seu

⁷⁶ KIYOSHI HARADA critica o sistema de repartição das receitas tributárias, afirmando: *“Trata-se de um mecanismo, que não se harmoniza com o princípio federativo, bastante complexo, caro e dispendioso, exigindo cálculos a cargo do Tribunal de Contas da União (parágrafo único do art. 161), divulgação pelas três entidades políticas, mensalmente, dos montantes de cada um dos tributos arrecadados, dos recursos recebidos, dos valores de origem tributária, entregues e a entregar, e da expressão numérica dos critérios de rateio (art. 162), cabendo, ainda, aos Estados e Municípios discriminar os dados divulgados pela União, bem como, ao Município especificar os difundidos pelos Estados (parágrafo único do art. 162).”* (Direito Financeiro e Tributário. Atlas, p. 46/47).

patrimônio ou do produto positivo das atividades particulares do Poder Público.

De maneira exaustiva, a Carta Política de 88 trata em Seção própria, nos artigos 157/162, da repartição das receitas tributárias e, para aqueles autores que consideram que a compensação financeira configura-se modalidade de receita originária, impõe ser a divisão de seus resultados também receita transferida.

2.2.2 AS RECEITAS DERIVADAS:

Por receita pública derivada entenda-se aquela auferida pelo Estado em razão do seu poder de império, ou, mais precisamente, segundo LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR., *"são as provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias, de Direito Público. Tais receitas decorrem de atividades financeiras que o Estado desempenha investido de sua soberania, sendo, portanto, receitas legais."*⁷⁷

⁷⁷ op. cit. p. 58.

Desse modo, o Estado subtrai do particular, obrigatoriamente, seja pessoa física seja jurídica, parcela da sua riqueza, plasmada segundo classificação de ALIOMAR BALEEIRO, em tributos, reparações de guerra, multas, penalidades e confisco.

Modernamente os tributos, principal fonte dos ingressos públicos, em regra perenes, porquanto, no regime constitucional tributário que vivenciamos, os impostos extraordinários de guerra e os empréstimos compulsórios têm natureza esporádica, segundo HUGO DE BRITO MACHADO⁷⁸, constituem-se como o maior recurso contra a estatização da economia, também por que a experiência já demonstrou, incontáveis vezes, a ineficiência do Estado em obter meios capazes de lhe proporcionar a execução de suas multifaces tarefas.

Conquanto a exigência do tributo tenha por causa primeira a arrecadação de recursos, função nitidamente fiscal, e, não obstante entenda a doutrina que todas as imposições tributárias têm, em seu âmago, também

⁷⁸ op. cit. p. 24.

função extrafiscal, importa assinalar, partindo-se da classificação tripartite dos tributos quanto a sua função, que as exações tributárias podem explicitar outros objetivos nucleares, o que torna a arrecadação, ainda que de expressiva monta, apenas consequência, efeito ou acessório.

Desse modo, alguns tributos têm finalidade reguladora, função extrafiscal, sendo instrumentos de que se vale o Estado para estimular ou não determinadas ações humanas, por quaisquer razões que sejam, em face de múltiplos fatores como, exemplificativamente, a proteção da indústria nacional, a instrumentalização da política econômica adotada, o incentivo à função social da propriedade constitucionalmente estabelecida, consoante se observa no Imposto de Importação, Imposto de Exportação, no Imposto Territorial Rural, no Imposto sobre Produtos Industrializados, também no Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, quando progressivo no tempo.

Ademais, também se explicita a extrafiscalidade mediante a outorga de isenções, imunidades e incentivos fiscais, cujo escopo é o estímulo de atividades de interesse público pelo particular.

Ainda no que se refere à classificação dos tributos quanto a sua função, verifica-se que algumas exações fiscais são exigidas diretamente por entidades não territoriais, públicas ou privadas, que desempenham função de interesse estatal que o Estado entendeu não exercer pessoalmente. Na espécie, o produto da arrecadação destina-se ao atendimento de suas finalidades, tais como ocorre com as contribuições arrecadadas pelo INSS e pelas entidades profissionais, sociais ou econômicas, como a OAB, o CRC, o SESI, o SENAI e o SESC, cuja receita, de caráter tributário, tem função parafiscal.

Superada a existência de conflitos doutrinários quanto ao que deva se entender por tributo, uma vez que o Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, embora não seja próprio da lei definir, expressamente estabeleceu, em larga forma, ser *"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."*, remanescendo aos estudiosos apenas a dissecação



BFD

crítica de seu conceito como já o ultimou, minudentemente, HUGO DE BRITO MACHADO.⁷⁹

Sinteticamente, extrai-se da definição legislada de tributo as características que lhe são próprias, a saber: a **satisfação em pecúnia** da prestação, excluindo adimplementos *in natura* e *in labore*, a **compulsoriedade**, porquanto independente da vontade do sujeito passivo e ativo e, ainda, em relação ao primeiro, seu dever de concorrer para o **atendimento** das despesas públicas, como expressão da cidadania. Ainda, o **caráter não sancionatório** de comportamento ilícito, a **natureza vinculada** da atuação administrativa, que se traduz no binômio poder-dever do Estado de exigir o tributo, em face do seu poder de império, e, finalmente sendo a **lei** como sua fonte imediata.

Com propriedade, RICARDO LOBO TORRES⁸⁰, ao tratar das notas essenciais ao conceito de tributo, acrescenta àquele legalmente estabelecido, outros elementos que diferenciam a prestação tributária dos demais ingressos públicos, dentre os quais, destacam-se o princípio da

⁷⁹ *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, 1987.

⁸⁰ *op. cit.* p. 306.

solidariedade social ou econômica e a finalidade não essencialmente pública, em vista da amplitude que a Carta Federal conferiu aos tributos, elencando, dentre eles, as contribuições econômicas, sociais, sindicais e profissionais.

Emerge da própria definição de tributo seu divórcio das multas, inclusive não fiscais, que jamais correspondem à do dever social da pessoa, enquanto partícipe do mundo comum, de contribuir para a consecução do bem - estar social, função característica do tributo, dentre outras, segundo J. M. OTHON SIDOU.⁸¹ Sem embargo, as multas constituem-se modalidade de repressão à ação antijurídica, cuja hipótese de incidência é a prática de ato ilícito que, por via de sanção pecuniária, se pretende reparar. Inexiste paralelo, portanto, com as imposições fiscais, cuja ilicitude jamais há de constar na hipótese de incidência que desencadeia o nascimento da obrigação tributária.

Atente-se para o fato de que as atividades ilícitas podem ensejar a tributação sem que constitua sanção a sua prática, consoante

⁸¹ *A Natureza Social do Tributo*, Forense, 1978.

impede o art. 3º do CTN, pela distinção de hipótese de incidência, sempre lícita, e fato gerador, contrário ou não ao Direito, conforme leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

"Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e, por isso mesmo, irrelevantes do ponto de vista tributário.

Demonstrado o dito acima, tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas por que a hipótese de incidência do tributo, no caso, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de

*qualquer natureza. E isto é suficiente. Nada mais há de indagar para que se tenha como configurado o fato gerador do tributo em questão".*⁸²

A imposição tributária, sendo derivada de uma relação jurídica complexa, porquanto permeada de ônus e direitos tanto para o contribuinte quanto em benefício da Fazenda Pública, não mais se estabelece pela força, como o foi nas primeiras décadas do século passado. Tem na lei seu fundamento de validade, abstraída, pois, a vontade das partes integrantes dos dois pólos da obrigação tributária, justamente para evitar, inclusive, o que a doutrina denominou de *carga desmedida*.

É esta "carga desmedida" que, conquanto inquestionavelmente componha a realidade tributária atual, há de ser evitada, sob pena de redução quantitativa das receitas derivadas, consoante há muito proclamou

J. M. OTHON SIDOU:

*"O Estado, pela mão dos governos sábios e prudentes, não estanca nunca a fonte donde flui o tributo; estimula-a. Não porfia por descontentar, ou desencantar, o contribuinte nem provocar a antipatia popular tornando insuportável a vida; temporiza. Na metáfora do simplório César, não mata a ovelha, tosquia-a, o que, em linguagem moderna equivale a não matar a galinha dos ovos de ouro".*⁸³

⁸² op. cit. p. 42.

⁸³ op. cit. p. 17.

Desse modo, o liame estabelecido entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, em face de prestação pecuniária ou meramente instrumental, modernamente não mais se esgota em seu enfoque constitucional ou sob a perspectiva da existência de um Estado de Direito, mas, igualmente, na proporcionalidade do binômio custo/benefício e na idéia de justiça.

Conquanto historicamente os tributos não se distinguiram em suas modalidades, a Carta Magna de 1988 cuida de determinar, em caráter exaustivo, as espécies tributárias através das quais o Poder Público se apropria de parcela da fortuna dos membros da coletividade para financiar a despesa pública, seja para o atendimento do bem comum seja para atenuar os prejuízos que a conduta inadequada do administrador público causa ao Estado, ao não valorar corretamente as opções que se lhe apresentam.

Desse modo, a receita derivada é obtida, principalmente, mediante a exigência de tributos, categoria genérica que compreende as seguintes figuras: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos

compulsórios e as contribuições especiais, apesar de entender LUCIANO AMARO⁸⁴ ser o pedágio também um tipo tributário. Perdem expressão, portanto, as controvérsias doutrinárias então existentes no que diz respeito à natureza tributária de algumas das prestações pecuniárias exigidas e sua sujeição ao regime tributário em vigor.

Por contribuições especiais entenda-se o grupo formado pelas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, valendo-se a lição de LUCIANO AMARO, uma vez que é adequada e oportuna, quanto à impropriedade da denominação, assim redigida:

"A locução "contribuições especiais" é, às vezes, empregada para indicar um aglomerado de figuras, com o objetivo de distingui-las da "contribuição de melhoria". Porém, se, de um lado, se enfileira um grupo, e, de outro, se põe uma única figura, em rigor a "especialidade" estaria mais para a figura isolada do que para o grupo, a que caberia melhor o epíteto de generalidade. Na verdade, só é adequado falar em figuras tributárias "especiais" quando se tem em mira a "especialidade" de alguns tributos (nomeadamente, os integrantes do campo da "parafiscalidade") em confronto com os tributos gerais (ou melhor, com os impostos gerais), residindo a "especialidade" no fato de aquelas exações terem uma destinação (ou alguma outra qualificação)

⁸⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 48/49.

*específica, não presente nos impostos gerais. Dir-se-ia, pois, que tais figuras, dentro dessa ótica, seriam "impostos especiais", por oposição aos impostos gerais, e não "contribuições especiais", em contraste com a contribuição de melhoria."*⁸⁵

A importância da classificação jurídica dos tributos no ordenamento nacional decorre da repartição de competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pessoas políticas que podem instituir e arrecadar exações fiscais, consoante assinala ROQUE ANTÔNIO CARAZZA:

*"Temos, portanto, em nosso País, leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, todas devendo conviver harmonicamente. Assim, entre nós, o perfeito conhecimento das espécies e subespécies tributárias não é apenas uma exigência acadêmica, mas é fundamental, porque vai permitir que o contribuinte averigüe se está sendo tributado de modo correto, pela pessoa competente, nos termos da Constituição."*⁸⁶

Emerge do artigo 16 do Código Tributário Nacional a idéia de que o imposto é espécie de tributo sem qualquer específica prestação estatal ou vantagem que favoreça diretamente o sujeito passivo. Diz-se que se destina ao custeio das atividades gerais de interesse de todos, ainda que não contribuinte, sem qualquer liame entre o montante adimplido e o benefício,

⁸⁵ Op. cit., p. 65/66.

⁸⁶ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 305.

difuso e indeterminado, prestado pela pessoa política tributante que detenha competência para tanto, nos moldes e limites expostos na Norma Ápice.

Quanto aos impostos, cuja hipótese de incidência deve contemplar o que a doutrina denomina de "*factos signos presuntivos de riqueza*", já restaram produzidas incontáveis classificações, dentre as quais, exemplificativamente, aquela que os divide em federais, estaduais e municipais, lembrando-se que, ao Distrito Federal, foi outorgada competência para, nos seus limites territoriais, instituir os impostos que a Carta Magna conferiu aos Estados Membros e Municípios, tudo segundo a repartição de competência impositiva constitucionalmente definida, ressalvada à União a criação dos denominados impostos residuais.

As taxas, ao contrário dos impostos e a teor do art. 145 da CF/88, têm por hipótese de incidência uma atuação estatal que se refere diretamente ao seu contribuinte. É exigida, exclusivamente, pela prática de ato de polícia do Estado ou pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Diz-se exclusivamente, visto que, se a CF/88 permitiu que as

pessoas políticas instituíssem taxas de serviço e de polícia, impediu a criação de outras espécies, tais como a taxa de uso e a taxa de obras.

Poder de polícia, exercido em face do predomínio do interesse coletivo sobre o particular, mediante o qual a ele se impõem prestações positivas ou negativas, segundo MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, *"é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público."*⁸⁷

Todavia, como a cobrança da taxa decorre da incumbência da Administração Pública de limitar as liberdades individuais em favor da coletividade, que o faz mediante o exercício do seu poder de polícia, ainda que tenha por fim primeiro a tutela dos direitos e liberdades essenciais do homem, o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, no art. 78, assim o definiu:

"Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, às disciplinas da produção e do mercado, ao exercício de atividades

⁸⁷ *Direito Administrativo*, p. 110.

econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos".

Em vista do princípio da estrita legalidade que informa tanto a atividade administrativa quanto a atuação tributária do Estado, atente-se, por oportuna, para a lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

*"Logo, para que a tributação por via de taxas ocorra validamente, é preciso sejam editadas duas leis: uma, de natureza administrativa, regulando o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público, e outra, de índole tributária, qualificando estas atuações estatais e atribuindo-lhes o efeito de, uma vez realizadas, darem nascimento, **in concreto**, à modalidade de tributo ora em estudo."⁸⁸*

Note-se, finalmente, que o exercício do poder de polícia em potencial não possibilita a exigência de taxa pelo poder público. Mister se faz o efetivo desempenho de ações públicas dirigidas ao administrado, com base e na forma da lei, que condicione o gozo da liberdade e da propriedade, por meio de imposição de deveres e abstenções, em prol do bem - estar social.

Quando a hipótese de incidência da taxa consiste na prestação de serviços públicos que podem ser conceituados genericamente como

⁸⁸ op. cit. p. 312.

*"toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir, no exercício da função administrativa, se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente, relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada sob regime prevalente de direito Público."*⁸⁹, a tributação por tal via há de se limitar àquele direta e especificamente dirigido ao contribuinte, mais precisamente, específico e divisível, nos termos exatos que preceitua o próprio inciso II do art. 145 da Carta Federal de 1988.

Podem ser considerados serviços públicos, para efeito da segunda espécie de taxas, aqueles que a pessoa política tributante, por força de lei, seja compelida a prestar, efetiva ou potencialmente ao sujeito passivo, vedada a hipótese de incidência ou base de cálculo próprias dos impostos.

No que se refere aos serviços públicos que possibilitam a cobrança da taxa, o artigo 79 da Lei n.º 5.172/66 estabelece o que se deva entender por alguns termos que são nucleares à tal espécie:

⁸⁹ Lúcia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 59.

"Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I- utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários".

Atente-se para o fato de que a divisibilidade e a especificidade são indissociáveis à tributação legítima por via de taxa, porquanto, se o serviço público for geral, universal, prestado a todos os integrantes da comunidade indistintamente, como é o caso da segurança pública, deverá ser custeado por receitas advindas de outras fontes.

A contribuição de melhoria é tida como a modalidade de tributação mais justa, uma vez que é indissociável do efetivo acréscimo patrimonial, sob a forma de valorização de imóvel que ao contribuinte pertence, em decorrência de obra pública.

Sendo certo que a valorização econômica pode decorrer de obra pública que demanda aplicação de vultosos recursos, não apenas de fatores de mercado ou da iniciativa do proprietário, não seria razoável que os custos do investimento estatal que ocasiona o *plus* ao bem privado sejam suportados pelo sacrifício de todos, mediante as receitas advindas principalmente dos impostos.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 determinar que apenas a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, impõe-se considerar a existência, ainda que implícita, de limite do valor pelo qual o ente político deve ser ressarcido, o valor total da obra, e do *quantum* a ser suportado pelo contribuinte, assim como a efetiva importância da majoração de seu patrimônio imobiliário.

Por força do princípio da razoabilidade, também da moralidade administrativa, não se pode entender como possível que a Administração Pública imponha ao particular encargo pecuniário maior do que o despendido por ela ou acima do benefício que o afetou, prática

configuradora de outra espécie tributária, no caso o imposto, embora seja preciso considerar tratar-se de mera posição doutrinária, não pacificada, a ensejar controvérsia judicial dirimível, em última instância, pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Defende semelhante entendimento CELSO RIBEIRO

BASTOS:

"Não nos parece, contudo, ser este o melhor entendimento. As duas limitações já referidas estão presentes no texto. Defluem da sua interpretação sistemática. A simples realização da obra pública não pode constituir hipótese bastante para configuração dessa modalidade tributária. Fosse assim, ela se confundiria com a taxa. Seria um mero tributo vinculado dependente da realização da obra. Ora, se o texto erige a contribuição de melhoria em espécie autônoma, é por que ela não se satisfaz com os pressupostos das taxas; depende de um elemento suplementar. Além da realização da obra pública, é necessário que esta tenha repercutido no eventual contribuinte de uma determinada maneira, é dizer, causando-lhe uma plus valia. Seria o maior dos absurdos imaginar-se a contribuição de melhoria cobrada de alguém não beneficiado pela obra realizada, ou, até mesmo, por ela prejudicado.

O outro limite, qual seja a valorização acrescida individualmente ao imóvel tributável, decorre também da própria noção de contribuição de melhoria. Se o quantum cobrado exceder a plus valia havida, já não

estará correspondendo à noção de melhoria, mas estará incidindo pura e simplesmente sobre o imóvel."⁹⁰

Esclarece SACHA CALMON NAVARRO COELHO, acerca

da gênese do referido instituto:

*"Reza a lenda que a coroa britânica resolveu retificar o rio Tâmsa, nas imediações de Londres e murar as suas margens no trecho citadino. E fez-se o empreendimento, a custos bem elevados. Terminada a obra, verificou-se que os súditos de sua majestade, especialmente os londrinos, tinham acabado de obter grande conforto. O rio já não transbordava, alagando a cidade. Logo se pôs o Parlamento britânico a discutir o caso e chegou à conclusão de que uma classe especial de súditos auferira especial vantagem patrimonial: os afortunados proprietários das áreas rurais próximas à cidade, agora ótimas (antes alagadiças e pantanosas e, por isso mesmo, inaproveitáveis). Após a retificação do rio, em razão direta da obra, estipiada com tributos cobrados de todos os contribuintes, estes proprietários haviam obtido uma extraordinária valorização para os seus terrenos, agora ubérrimos em virtude do humus depositado pelo rio ao longo de suas seculares enchentes. Pela proximidade de Londres e pela adequação das referidas terras ao plantio de espécies alimentícias, principalmente hortaliças, os preços de mercado das mesmas subiram vertiginosamente. E, a plus valia, a valorização, não decorrera do esforço próprio dos donos nem de investimentos particulares em benfeitorias nem da desvalorização da libra esterlina. Decorrera, em verdade, da realização da obra pública. Teria se resolvido, então, instituir um tributo específico com a finalidade de "capturar a mais-valia imobiliária decorrente daquela obra pública", cuja base de cálculo seria precisamente a expressão da valorização obtida por cada um dos proprietários."*⁹¹

⁹⁰ Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, p. 155.

⁹¹ op.cit. p. 74.

Extrai-se, igualmente, dos ensinamentos doutrinários autorizados que a contribuição de melhoria também foi adotada para a reconstrução de Londres, alargamento de Westminster, assim como foi exigida, em 1296, na Itália, para o embelezamento das praças de Florença e, em 1562, em Portugal, para reconstrução de muros, pontes e calçadas.

Como não é qualquer obra pública que possibilita a instituição e cobrança da contribuição de melhoria, tão somente as que provocam valorização imobiliária, *contrario sensu*, pode-se afirmar que aquelas atuações estatais que causam redução no patrimônio do particular individualmente considerado, ou em um grupo de particulares, mesmo decorrentes de obra pública que beneficie a coletividade em geral, rendem ensejo a indenização, quando causem ao administrado ônus maior que o imposto aos demais membros da coletividade.

O atuar lícito da Administração Pública, em vista do princípio da distribuição equitativa dos ônus e encargos públicos, provoca a responsabilidade extracontratual do Estado, a teor do art. 37, § 6º, da CF/88. É que o Estado responde como se fosse uma empresa de seguro em

que os segurados seriam os contribuintes que, pagando os tributos, contribuem para a implementação do patrimônio coletivo que reparará eventual dano que o desnível das cargas públicas causem ao administrado.

Importa considerar, finalmente, que, no Brasil, não tem havido tributação por meio de contribuição de melhoria, o que não constitui saudável prática, consoante alerta ROQUE ANTÔNIO CARAZZA ao afirmar:

*"Deploramos que isto aconteça, uma vez que, nos países onde a contribuição de melhoria é regularmente arrecadada, a especulação imobiliária diminuiu sensivelmente. De fato, neles, nenhuma pessoa adquire imóvel localizado em zona periférica com o fito exclusivo de, com as obras públicas que, cedo ou tarde, virão, locupletar-se às expensas da comunidade que as custeia. Por outro lado, com a cobrança de contribuição de melhoria, aumenta a arrecadação estatal e, graças a isto, novas obras públicas podem ser financiadas, mais rapidamente".*⁹²

O empréstimo compulsório, a rigor, no sentido financeiro e econômico, não é espécie de tributo, pois não importa em transferência de riqueza do setor privado para o Estado, consoante orientação consagrada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, na Súmula nº 418, hoje superada, que refletia a orientação jurisprudencial sob a égide da

⁹² op. cit. p. 331/332.

Constituição de 1946, afirmativa de que *"O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária."*

A celeuma em torno da natureza jurídica de tal ingresso, também gerada pelo uso da expressão *"empréstimo"*, perdeu muito de seu significado quando a Carta Federal de 1988, textualmente, o elencou entre as modalidades de tributo, como emerge do seu art. 148.

Tem-se por indubitosa a natureza tributária do empréstimo compulsório, sendo irrelevante sua situação topográfica, denominação, que não o qualifica, a teor do art. 4º do CTN e o fato de ser tributo restituível⁹³. Sua essência jurídica enquadra-se perfeitamente no conceito de tributo acima explicitado, visto tratar-se de receita pública derivada, cuja prestação é compulsória, pecuniária, instituída por lei, não sendo sanção a ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que o submete ao regime tributário.

⁹³ Determina o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do seu art. 15, que a lei instituidora do empréstimo compulsório especifique o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

Desse modo, foi outorgada competência impositiva exclusiva à União para, mediante lei complementar, instituir empréstimos compulsórios unicamente nas seguintes hipóteses: para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou a sua iminência, assim como, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando-se, na última hipótese, o princípio da anterioridade e tendo sempre a vinculação da despesa à razão que fundamentou a sua instituição.

Percebe-se, de logo, o caráter de absoluta excepcionalidade que norteia a instituição e cobrança do empréstimo compulsório, especialmente quando fundada em calamidade pública, tornando ilegítima sua criação e exigência quando os fatos repetem-se com certa regularidade como, exemplificativamente, a seca no Nordeste, inexistente, no caso, o requisito constitucional da extraordinariedade da despesa.

Por despesas extraordinárias entendam-se aquelas inesperadas, não habituais, em razão de fatos que se afiguram imprevisíveis, eventos que ocorrem sem que se possam pressentir e até mesmo preparar-se para

enfrentá-los e evitar os encargos, quase sempre vultosos, que ocasionam. Fora de tais hipóteses, as eventuais despesas devem ser custeadas por receitas regulares, não por empréstimo compulsório, instituído apenas à mingua de recursos financeiros que possam enfrentar a desgraça.

Outro aspecto que merece realce, ainda acerca do empréstimo compulsório, é o atendimento ao princípio da anterioridade quanto aos investimentos públicos de caráter urgente, uma das hipóteses de permissividade de sua instituição. A urgência, em regra, não se compatibiliza com a anterioridade. Esperar-se o exercício financeiro seguinte àquele no qual foi instituído o empréstimo compulsório pode tornar inócua a receita recebida, muito embora defenda HUGO DE BRITO MACHADO, invocando uma das possíveis situações que dos empréstimos forçados pode a União se valer, inexistir qualquer incoerência no referido binômio, assim esclarecendo:

"Parece incoerente que, em se tratando de investimento público de caráter urgente, tenha de ser observado o princípio da anterioridade. Não há, todavia, tal incoerência. O investimento público de relevante interesse nacional pode exigir recursos a que somente em vários anos seria possível atender com os tributos existentes. Por isto, é possível a instituição de um empréstimo compulsório que funcionará como simples

*antecipação de arrecadação. Assim, o que será arrecadado em dez anos, por exemplo, pode ser arrecadado em um, ou dois, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma poderá ser antecipado o investimento público, sem prejuízo do princípio da anterioridade”.*⁹⁴

Merece reflexões, ainda que superficiais, a indeterminação do conceito de urgência e da expressão “*relevante interesse nacional*”, pressupostos constitucionais para a instituição dessa exação fiscal.

Firmou, com absoluta propriedade, GERMANA DE OLIVEIRA MORAES que “*o conceito indeterminado pode abrigar uma série de situações hipotéticas. É possível identificar as situações concretas - os fatos que, com certeza, se enquadram no conceito. Também é possível identificar as situações concretas que, com certeza, não se amoldam ao enunciado. Entretanto, remanesce uma série de situações duvidosas, nas quais não há certeza se se ajustam à hipótese abstrata.*”⁹⁵

A inquestionável existência de zona cinzenta, de penumbra, dúvida ou incerteza, na qual se alocam, na espécie, situações concretas

⁹⁴ op. cit. p. 47.

⁹⁵ *Controle Jurisdicional da Administração Pública*, p. 58.

donde não se pode afirmar, sem qualquer questionamento, se o investimento público tem mesmo caráter urgente e constitui relevante interesse nacional, para efeito da criação e exigência de mais um tributo, no caso o empréstimo compulsório, impõe esclarecer se a imposição tributária, em tais casos, em face do juízo administrativo, pode ser submetida à controle jurisdicional, quando se sabe que o controle pelo poder legislativo, durante o processo legislativo, é inevitável.

Em verdade, entende-se aplicável ao caso a orientação doutrinária que impede o controle judicial pleno, invocada por GERMANA DE OLIVEIRA MORAES, para quem *“não há como negar a existência de uma categoria de conceitos indeterminados, cuja valoração administrativa é insuscetível de controle jurisdicional pleno. A melhor base teórica para a identificação desses conceitos insindicáveis judicialmente é aquela proposta por Wálter Schimidt e aprimorada por Sérvulo Correia: as decisões que envolvem a densificação dos conceitos de prognose, ou seja, aqueles cujo preenchimento demanda uma avaliação de pessoas, coisas, ou*

processos sociais, por intermédio de um juízo de aptidão, são impassíveis, à semelhança da atividade discricionária, de controle judicial pleno."⁹⁶

A Carta Federal de 88, a teor do seu artigo 149, outorgou exclusivamente à União competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, ao mesmo tempo que possibilitou aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a criação de contribuições para o custeio de seus sistemas de previdência e assistência social, a ser exigida de seus servidores e em benefício deles.

De logo percebe-se que as contribuições parafiscais⁹⁷, sejam sociais, interventivas ou corporativas, são vinculadas aos fins eleitos pelo poder constituinte originário, quais sejam: as corporativas têm por escopo possibilitar, materialmente, o desempenho das atribuições das entidades representativas das categorias profissionais; as sociais se destinam à manutenção da seguridade social, que compreende, em face do art. 194 da

⁹⁶ op. cit. p. 184.

⁹⁷ Por contribuições parafiscais entendam-se aquelas arrecadadas em benefício de quem não as criou.

CF/88, “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”; finalmente, as de intervenção no domínio econômico que, em face do seu *nomen juris*, dispensam qualquer explicitação no que tange aos seus fins.

Importa considerar que o atendimento de tais finalidades, por via do legislador ordinário, é legítimo, desde que não invada o âmbito de competência que a Carta Federal de 88 outorgou aos Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, e, logicamente, respeite o regime jurídico tributário, consoante emerge da precisa lição de GERALDO ATALIBA:

“Se, pois, a União, criando contribuições, adota hipótese de incidência que pertence aos Estados ou Municípios, comete seu legislador inconstitucionalidade, por invasão de competência (Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro). Não se pode sustentar que as contribuições fogem a tal regime. Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições, goza da mais ampla liberdade e que, em consequência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência, inclusive as reservadas constitucionalmente aos Estados e aos Municípios. Tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competências tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que c) contribuição não é tributo.”⁹⁸

⁹⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 207-208.

Quanto às contribuições sociais, enunciadas no artigo 195 da CF/88, não são as únicas fontes de que se vale a União para garantir os propósitos motivadores de sua instituição e exigência. É que também restou implementado o mecanismo da competência residual, que implica a possibilidade de criação de outras contribuições para o custeio da previdência e assistência social, por via de lei complementar, não exigida para aquelas contempladas no citado dispositivo, respeitado o prazo de noventa dias para o início da exigência.

No que tange, ainda, às contribuições residuais, importa considerar a impossibilidade de terem fato gerador e base de cálculo idênticos aos dos impostos: não serem cumulativos⁹⁹ e 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação destinarem-se aos Estados, repartição de receita tributária, circunstância que também ocorre com os impostos residuais.

Ademais, não pode mais existir qualquer controvérsia acerca da natureza jurídica tributária das contribuições parafiscais, porquanto a

⁹⁹ A obediência à regra da não-cumulatividade é dispensada quando a instituição da contribuição parafiscal não se opera fundada na chamada competência residual da União.

sua própria norma matriz, o art. 149, determina submissão à disciplina do art. 146, III, e 150, I e II, todos da CF/88.

Tem-se ainda que, ressalvadas as contribuições sociais, das quais, ainda que indiretamente, toda a sociedade é contribuinte, apenas quem explora a atividade econômica, objeto de regulamentação estatal, pode ser compelido a pagar a específica contribuição de intervenção no domínio econômico; e tão somente quem integra a categoria, que será beneficiada com os recursos advindos das contribuições corporativas, está obrigado a implementá-la.

Também foi conferido à União, como instrumento de obtenção de novas receitas, o que PAULO DE BARROS CARVALHO denomina de “*porção residual de sua competência*”¹⁰⁰, mediante a qual, por via de Lei Complementar, como ocorre com as contribuições sociais residuais, impostos previamente indeterminados podem ser instituídos e exigidos, desde que não sejam cumulativos, nem tenham hipótese de incidência e base de cálculo próprias daqueles já especificamente previstos

¹⁰⁰ op. cit. p. 29.

na Constituição Federal de 88, a teor do seu art. 154, I, submetidos, logicamente, a todos os princípios constitucionais tributários.

Quanto à minudente distribuição de competência legiferante tributária, na qual laborou o legislador constituinte, especificamente no que tange à residual, HUGO DE BRITO MACHADO faz oportuna crítica no que se refere à pessoa política titular, afirmando que *“devia ter sido atribuída aos Municípios, posto que ela deveria ser utilizada para colher expressões de capacidade contributiva peculiares a determinadas localidades. Como tais expressões de capacidade contributiva podem não ser relevantes no plano nacional, embora o sejam no plano local, o legislador federal geralmente as ignora.”*¹⁰¹

Embora não seja possível, no exercício da competência residual, a União invadir aquela outorgada aos Estados e aos Municípios, em se tratando dos impostos extraordinários a que se refere o art. 154, II, da CF/88, de natureza transitória, também de instituição exclusiva da União, esta regra é afastada, exigindo-se tão-somente a configuração de um estado

¹⁰¹ op. cit. p. 203.

de guerra externa ou a sua iminência, afastando-se a aplicação do princípio da anterioridade.

Como a Norma Ápice conferiu regramento peculiar a cada espécie fiscal, impõe-se, sempre, atentar-se para o contido no art. 4º do Código Tributário Nacional, que determina a percepção da natureza jurídica específica de cada tributo a partir do fato gerador da respectiva obrigação tributária, o que importa considerar irrelevante, para tal efeito, dentre outras características, a denominação que lhe tenha sido conferida, assim como a destinação oferecida ao seu produto.

Nesse sentido, invoque-se a orientação de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que leciona:

*"O tipo tributário é reconhecido por intermédio de sua essência jurídica, haurida exclusivamente do texto constitucional, razão pela qual, por mais cediço que possa parecer, o nome que um instituto recebe não é suficiente para desvendar a sua estrutura, até por que, infelizmente, a impropriedade técnica é um dos traços mais marcantes das nossas leis. O que define a natureza de uma exação é, apenas, a consistência material de sua hipótese de incidência".*¹⁰²

¹⁰² Curso de Direito Tributário. Dialética, 1997, p. 44.

É realmente de indispensável e superior significado entender-se que, no terreno do Direito Tributário, é imperativa a busca dos conteúdos e das essências, pois, do contrário, rótulos ou denominações superficiais poderiam desvirtuar a natureza dos institutos e certamente as próprias garantias constitucionais dos contribuintes sairiam fragilizadas de tal situação.

2.3 O PODER DE IMPÉRIO E A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

O Direito Tributário, como conjunto de normas - regras limitadoras da atividade fiscal, como já foi explicitado, constitui-se em fenômeno do Estado Moderno. O ordenamento da tributação evoluiu, tanto que as contribuições fiscais, que já se caracterizaram como imposições arbitrárias, vexatórias, plasmadas em donativos voluntários, tornaram-se compulsórias por força dos hábitos; hoje são obrigatórias em decorrência da lei.

Não se nega que é jurídica a atual relação de tributação, não mais imposição por via do poder e da força, como dantes, submetida que

está ao conjunto de normas limitadoras da atividade tributária, instrumento de defesa dos direitos do administrado contra o arbítrio ou excesso dos donos do poder, que se conjuga perfeitamente à compulsoriedade, nota integrante da própria natureza do tributo.

Como a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito¹⁰³, consoante expressamente proclama a Lei Fundamental, que importa, por sua magnífica amplitude, dentre outros, a submissão das autoridades públicas ao regime legal em vigor, o respeito aos direitos e garantias fundamentais, dentre os quais o direito de propriedade e a existência de normas limitadoras da ação do Estado, não poderia ser diferente quando em foque a atuação do fisco.

Detém o Estado, instituição necessária ao desenvolvimento e convívio humano, como manifestação de sua soberania, poder para impor ônus à coletividade por força do dever de solidariedade social presente nas

¹⁰³ Leciona Aliomar Baleeiro que "Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação dos poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e decisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução quantitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o "ser oligárquico" subsistente em quase todas as democracias" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed., Forense, 1997, p. 10-11)

relações humanas, como se extraí da lição de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA:

*"O tributo é o instituto engendrado pelo Homem que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade: ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigí-lo daqueles que, por uma razão ou por outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma vigente."*¹⁰⁴

Ainda que se afirme ser a atividade tributária expressão do poder de império do Estado, quando se vislumbra a supremacia estatal em face do administrado, a imposição de suas prerrogativas de autoridade diante do atendimento irrecusável da prestação, no qual a vontade do administrado nenhuma ou muito pouca expressão possui, é inegável que o dito poder há de ter conformação com as limitações à competência tributária.

Ao tratar da coerção como elemento primordial do tributo, que emana do seu poder de império, observa CELSO RIBEIRO BASTOS:

¹⁰⁴ Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio, p. 11.

*"Os indivíduos não colaboram voluntariamente para o custeio do Estado. Embora compreendam que este não pode subsistir sem a contribuição financeira dos seus súditos, a verdade é que cada um procura evadir-se a cumprir a sua parte nessa tarefa ou, ao menos, reduzi-la ao mínimo. Daí surgir a inexorabilidade de vencer-se essa resistência, e só a força jurídica emanada das prerrogativas de imperium do Estado pode fazê-lo."*¹⁰⁵

A atividade tributária, apêndice da atividade administrativa, e que, em face simplesmente de uma autonomia didática, dada a unicidade do Direito, constitui objeto de estudo distinto da segunda, posto que o Direito Positivo reconhece a independência do Direito Tributário, muito embora proclame também suas relações com outros ramos da ciência jurídica, submete-se aos princípios expressos e implícitos do regime administrativo brasileiro, assim como as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre os quais o princípio da legalidade.

Há muito, defendia ALIOMAR BALEEIRO que:

*"O sistema tributário movimenta-se sob a complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais".*¹⁰⁶

Acrescenta o ilustre autor, ainda, que:

¹⁰⁵ op. cit. p. 142.

¹⁰⁶ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 2.

*"A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos. Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar."*¹⁰⁷

O poder fiscal ou de tributar, como a Carta Federal de 88 preferiu, tenha por fundamento a troca de vantagens públicas, ainda que indeterminadas, pela prestação em dinheiro, seja decorrência de um contrato social onde os membros da coletividade renunciaram à fração de seu patrimônio em prol do benefício de todos ou não tenha qualquer fundamento, como entende BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁰⁸, nascendo, tão somente, da sujeição do administrado à soberania estatal, em decorrência da necessidade de se organizar a sociedade, é poder que se exerce unicamente através da lei, dentro do âmbito ou limites de direito positivo.

A competência tributária, conceituada como *"a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para*

¹⁰⁷ op. cit. p. 2.

¹⁰⁸ op. cit. p. 256/257.

criar dados tributos"¹⁰⁹, além de indelegável, tem, na própria Constituição Federal, nas Constituições dos Estados Membros, nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, no Código Tributário Nacional, também nos acordos, tratados ou convenções internacionais, limitações quanto ao seu exercício, por atingir um dos princípios fundamentais sobre o qual se erige o Direito, que é a propriedade privada.

Por ser imprescritível, a competência impositiva pode não ser exercitada, segundo juízo discricionário do ente político com ela beneficiado, ocasionando exclusivamente perda de receita derivada, como ocorre atualmente com o Imposto sobre as Grandes Fortunas (art. 153, VII), atribuído à União, consoante emerge do artigo 8º do CTN, afirmativo de que *"o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído."*

Ressalte-se, por oportuno, que, quando se afirma que a competência tributária é indelegável, trata-se apenas da competência

¹⁰⁹ Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, op. cit. p. 249.

legislativa, do ato instituidor do tributo, que só pode ser exercido por quem tenha poder político, conforme se extrai do art. 7º do CTN.

A capacidade tributária, que envolve a arrecadação, a fiscalização e o emprego da receita tributária, todavia, pode ser transferida a terceiros, como ocorre com as entidades previdenciárias, corporativas ou econômicas, denominadas paraestatais, configurando, no caso, o fenômeno da parafiscalidade, conceituado por ROQUE ANTÔNIO CARAZZA como *"a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade da mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos."*¹¹⁰

Conclui-se, portanto, que quem tem competência tributária tem capacidade tributária, mas o inverso não constitui expressão necessariamente verdadeira, posto que, enquanto a competência tributária só foi outorgada às pessoas de direito público com capacidade política, a

¹¹⁰ O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária, p. 40.

capacidade tributária, segundo CELSO RIBEIRO BASTOS, "é a habilitação conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor."¹¹¹, ainda que não sejam pessoas de direito público com capacidade política.

Como a distribuição de competência tributária, que a Lei Fundamental laborou, é rígida, não podendo ser modificada, ainda que por vontade dos entes políticos, eventual violação que a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e o Municípios a ela imponham, caracteriza-se de inconstitucionalidade indubitosa.

Atente-se para o fato de que também é exaustiva a partilha das competências tributárias, sendo permitido a cada uma das pessoas políticas criar os tributos¹¹², *in abstracto*, e determinar o modo de lançá-los e arrecadá-los, respeitada a esfera que lhe é assinalada pela Carta Federal de 88, muito embora seja imperativo ressaltar que a União ainda foi beneficiada com a competência tributária do tipo residual, que se refere a outros tributos que podem ser instituídos sobre situações não previstas pela

¹¹¹ Op. cit., p. 124.

¹¹² Criar tributos é definir, por meio de lei, todos os elementos que lhe são essenciais, a saber: hipótese de incidência, fato gerador, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Lei Fundamental, já referida, além da competência esporádica ou extraordinária, que importa a instituição de exação fiscal, segundo a permissividade contida no art. 154, II, da CF/88.

Tamanho é o plexo de competências dirigidas à União, que PAULO DE BARROS CARVALHO afirma, com acerto, amparado no artigo 154, II, da CF/88, que, como *"impostos privativos, existem somente os da União."*¹¹³

Ainda no que tange à discriminação das competências, não se pode esquecer que, quanto à taxa de serviço ou de polícia e à contribuição de melhoria, a aptidão para instituí-las e arrecadá-las é comum a todas as pessoas políticas. Logicamente, consoante ressalta a doutrina autorizada, não são as mesmas taxas nem a mesma contribuição de melhoria que hão de socorrer apenas a quem for conferida, constitucionalmente, a atribuição da competência administrativa para a prática dos atos ensejadores da cobrança do dito tributo do tipo vinculado.

¹¹³ op. cit. p. 141.

ROQUE ANTÔNIO CARAZZA, ao defender que *"as taxas e a contribuição de melhoria, em nosso direito positivo, também obedecem a uma rígida repartição de competências legislativas entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal."*¹¹⁴, sustenta, com invocação de dispositivos constitucionais, ser dos Estados Membros e do Distrito Federal a competência residual para criação dos tributos vinculados, porquanto a eles foi conferida competência administrativa também do tipo residual:

*"... nos tributos vinculados, a competência residual pertence aos Estados e ao Distrito Federal, uma vez que eles é que, em matéria administrativa, podem fazer tudo o que não foi, neste setor, expressamente deferido pela Carta Fundamental à União e aos Municípios. É o que nos deixam patenteado os arts. 25, § 1º ("São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição."), e 32, § 1º ("Ao Distrito federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios"), ambos da CF. Ora, como a competência administrativa é o pressuposto da competência para criar tributos vinculados, temos que os Estados-membros e o Distrito Federal - justamente por terem competência administrativa residual - possuem competência residual para criar taxas (de polícia e de serviço) e contribuições de melhoria".*¹¹⁵

¹¹⁴ op. cit. p. 362.

¹¹⁵ op. cit. p. 361/362.

Sendo assim, pode-se afirmar, sem temor de erro, que o rigorismo na distribuição da competência legislativa tributária impõe verdadeira autonomia aos seus beneficiários, que a exercitarão nos moldes que entenderem adequado, desde que sejam atendidas as garantias do contribuinte, valendo também a opinião de ROQUE ANTÔNIO CARAZZA, para quem *"A lei complementar, mesmo a pretexto de veicular normas gerais em matéria de legislação tributária" (art. 146, III, da CF), também não pode se imiscuir no modo pelo qual os Estados cuidarão da criação e arrecadação dos tributos de sua competência.*"¹¹⁶

Mas a partilha contida na Norma Ápice não diz respeito unicamente à competência tributária; também se refere à divisão do produto da arrecadação, porquanto, no regime federativo instaurado, no qual os entes políticos têm atribuições que exercem com independência, as receitas que auferem em face de sua atividade impositiva muitas vezes é insuficiente para o custeio de seus encargos, mormente quando se observa que a União foi beneficiada com vastíssimo campo material de competência em contraponto aos Estados Membros e Municípios.

¹¹⁶ op. cit. p. 110.

Evitando que o contribuinte fosse tributado inúmeras vezes, a Carta Federal impôs a divisão do produto da arrecadação do tributo entre quem o titulariza e já o instituiu e outra ou outras pessoas de direito público ou privado, valendo a opinião de IVES GANDRA MARTINS¹¹⁷, para quem a Lei Fundamental, quando comparada com a antiga Constituição, foi mais generosa com os Estados e Municípios, porquanto dela emerge descentralização de receitas mas não descentralização administrativa.

Adequado é o paralelo que faz LUCIANO AMARO quanto ao exercício facultativo da competência impositiva conferida, mesmo sendo as normas constitucionais atributivas de competência tributária auto-executáveis, e a compulsoriedade da partilha das receitas dela originária, também delineada pela Norma Ápice:

*"... o produto da arrecadação de determinados tributos, instituídos por certo ente político, não é por este totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos. Desse modo, as decisões sobre o nível de incidência dependem do ente político titular da competência; mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhada."*¹¹⁸

¹¹⁷ Sistema Tributário na Constituição de 1988. 2ª ed., Saraiva, 1990, p. 271.

¹¹⁸ op. cit. p. 92.

É necessário esclarecer que o sistema de partilha das receitas tributárias, matéria financeira¹¹⁹, gera apenas as entidades políticas por ele beneficiadas, que não detêm a competência tributária, mera expectativa de direito à repartição da receita, advinda da arrecadação do tributo quando criado, não transferindo a competência tributária em face do seu não exercício por quem de direito, por aplicação do princípio da indelegabilidade, como se extrai de didática lição de CELSO RIBEIRO BASTOS:

"O direito de co-dividir receitas alheias só nasce para a pessoa credora quando aquela que detém a competência para criar o tributo o faz. Não há, pois, um condomínio do tributo. Este pertence à pessoa política a quem a Constituição o conferiu. Há que se distinguir entre os dois seguintes comportamentos da pessoa política, titular do tributo: a) deixar de criar o tributo previsto abstratamente na Constituição Federal como seu. Neste caso, não surge qualquer direito da pessoa ou das pessoas que pudessem ser beneficiadas com a partilha de tributo de compelir o seu titular a instituí-lo. No caso, entretanto, de já ter-se instituído e houver negligência na sua arrecadação, aí surge tal pretensão; b) A pessoa titular da competência exerce-a. Nesta hipótese,

¹¹⁹ Pertinente é a crítica que Sacha Calmon Navarro Coelho faz quanto à inclusão do mecanismo de partilha das receitas tributárias no capítulo constitucional que trata do Sistema Tributário: *"De observar que esta questão da repartição de receitas fiscais ou, noutra giro, das participações das pessoas políticas no produto da arrecadação das outras, não tem absolutamente nenhum nexu com o Direito Tributário. Em verdade são relações intergovernamentais, que de modo algum dizem respeito aos contribuintes. A inclusão da seção ou, por outro lado, do assunto por ela versado no Capítulo do Sistema Tributário, constitui evidente equívoco. Deveria ser aberto um capítulo para o Sistema Federal de Transferências Fiscais, de modo a dar melhor sistematização ao texto constitucional ou então encartar o tema no Capítulo II do Título VI, que cuida das Finanças Públicas. Certo é que, por comodismo ou falta de senso sistemático, deixou-se o Constituinte levar pela tradição a-técnica e repetiu o erro já existente na Carta outorgada de 1967."* op. cit. p. 410.

imediatamente aflora o direito de ser beneficiada pelo recebimento da sua quota-parte, podendo inclusive valer-se do judiciário, se houver negativa ou procrastinação".¹²⁰

A arrecadação dos tributos, em face do exercício da competência fiscal atribuída, constitui poder-dever da autoridade administrativa. Sua indisponibilidade decorre do próprio conceito estabelecido pelo art. 3º do CTN, quando afirma tratar-se de prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Como o agente público é mero administrador e não o proprietário do patrimônio público, no qual se inclui a receita derivada, deve atuar seguindo o que determina a lei fiscal, não sendo possível dispensar, reduzir, prorrogar pagamento, cobrar de alguns e não de todos, senão na forma que a lei estabelecer, consoante lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

"De qualquer forma, ressalta, claro, do conceito de tributo que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que à autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou aquele motivo. Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e, neste caso, há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e, neste caso, não será cobrado."¹²¹

¹²⁰ op. cit. p. 136.

¹²¹ op. cit. p. 45.



Trata-se, na espécie, de poder vinculado, em face da pouca ou quase inexistente liberdade do administrador quanto à conveniência ou oportunidade no desempenho de seu *munus*, embora reconheça, com acerto, PAULO DE BARROS CARVALHO que *"se é verdade que os atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal."*¹²²

Interessa, pois, estudar, em seguida, as limitações da competência tributária, porque, como se sabe, se o procedimento de lançamento tem obrigatoriamente de ser conduzido dentro de limites inelásticos, a regra da competência oferece a primeira e mais importante regra de restrição, *evitando que o agente conteudifique por critérios subjetivos as disposições que, por princípios, não podem ser vagas, em decorrência da natureza da estrita vinculação.*

¹²² op. cit. p. 21.

2.4 A QUESTÃO DO DIMENSIONAMENTO DA TRIBUTAÇÃO

Já restou dito, e é incontroverso, que o exercício da competência tributária, fração do poder fiscal, sofre restrições no interesse de todos, comumente denominadas limitações ao poder de tributar, tantas vezes vistas com indiferença pelo legislador infraconstitucional.

Não somente os princípios, também as imunidades, limitam o poder de tributar, sendo inalteráveis por emenda ou revisão constitucional, a teor do parágrafo 4º, incisos I e IV do art. 60 da CF/88.

Tais restrições, orientadas por princípios de justiça, objetivam deter o interesse estatal em obter cada vez mais receitas, sendo indissociável à relação fisco - verso - contribuinte também a segurança das relações jurídicas, pilar do Direito e da sociedade, explicitada, dentre outras, pela eliminação de conceitos indeterminados, criação de mecanismos de controle da administração fiscal e redução dos poderes discricionários em matéria tributária.

Gerada no rescaldo das comoções sociais, originárias do longo período de governos autoritários, a Carta Federal de 1988 incorporou à clássica menção ao "*Estado de direito*" o adjetivo "*democrático*", tendo como um de seus fundamentos a cidadania e consubstanciando a ansiedade e expectativa de projetar uma nova realidade para a sociedade brasileira em geral e para os cidadãos em especial, emergindo dessas preocupações, com expresso destaque em capítulo próprio, o Sistema Tributário Nacional, a partir de princípios e normas especificamente direcionados para o controle do desempenho do poder fiscal.

Parafraseando ZELMO DANARI¹²³, afirmamos que, em sendo a cidadania, acima de tudo, um processo de conscientização, o contribuinte somente se converte em cidadão quando está consciente dos seus direitos e garantias constitucionais, bem como dos respectivos deveres para com a Administração Pública. Todavia, verifica-se que, na realidade brasileira, fatores culturais ainda precisam ser vencidos, pois são inibidores da

¹²³ in Rev. Dialética, nº 10, p.44, reportando-se ao contribuinte.

formação da cidadania, apesar das proclamações indutoras de mudanças da ordem constitucional existente.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações do poder de tributar, consagra, no art. 150, I,: a) o princípio da legalidade, dispondo que é vedado *"exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"*; b) o princípio da igualdade, ao afirmar, no inciso II do mesmo artigo, que não se pode *"instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*; c) e o princípio da capacidade contributiva, consagrado expressamente no parágrafo 1º do art. 145, afirmativo de que *"sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte"*, constituindo-se elementos basilares das relações tributárias.

Tamanha prodigalidade limitativa da atuação tributária, expressa na Lei Fundamental, se endereça aos detentores da competência fiscal, quando explicitadas por via dos princípios, dentre os quais destacam-se a igualdade e a proporcionalidade na tributação, a capacidade contributiva e a segurança jurídica, referindo-se à explicitação do poder de não tributar, que constitui embargos constitucionais à incidência da regra jurídica de tributação denominada imunidade.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI, em nota que faz ao clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, bem esclarece referida distinção:

"É que a Constituição Federal, ao partilhar o poder tributário entre as pessoas estatais que integram a Federação, se utiliza da técnica de atribuição e de denegação (ou supressão parcial). De um lado, encontramos atribuições de poder para instituir tributo, concedidas em caráter positivo (arts. 145, 148, 149, 153 e 156) e normas que reduzem, diminuem, suprimem parcialmente a abrangência das primeiras, realizando a enformação ou a modelagem da competência, constitucionalmente delimitada. A imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo. Portanto, não dizemos que os cidadãos proprietários são

"imunes" à instituição, pela União, do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana porque falece a ela competência para criar a exação. Entretanto, dizemos que o templo é "imune" ao mesmo imposto se instituído pelo Município, porque essa pessoa estatal tem poder para criar o tributo".¹²⁴

Em verdade, se existisse consciência política no sentido do compromisso com o social, seria bastante ter a continuidade da idéia de submissão da Administração Pública à lei, como garantia maior do contribuinte, resultado da evolução do Estado Contemporâneo em substituição ao Estado de Polícia, no qual a atuação do poder público não sofria controle judicial, sendo desprovida de qualquer limitação, mesmo legal.

Esclarecendo serem meramente exemplificativos os direitos e garantias explicitados na Seção II, estabelece o *caput*, do art. 150, que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado..."*.

Certamente, não apenas os princípios nominados de forma textual e as imunidades, mas todos os outros explicitados ou emergentes da ordem constitucional, também em estado potencial, irão projetar limites e

¹²⁴ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 14.

padrões para o exercício do poder fiscal, com efetividade social a depender da consciência jurídica, comprometida com os valores democráticos e com as peculiaridades e sentimentos de uma sociedade em processo de contínua mudança.

Tais princípios, quando não explicitados na Carta Federal de 1988, nem por isto perdem expressão, uma vez que a previdência do constituinte maltratado com a realidade na qual sempre se teve o exercício abusivo do poder, formalizou, conforme foi explicitado, na cabeça do art. 150, disposição de máxima abrangência para todas as relações tributárias.

Urge, pois, analisar, a teor das disposições constitucionais, célula do ordenamento jurídico nacional, os princípios como instrumento de contenção do poder e conciliação social, visto serem delineadores de contornos e equilíbrios, apesar de ainda faltar aos operadores do Direito, de modo geral, a percepção de sua grande importância para a vida democrática.

2.4.1 A CONSTITUIÇÃO COMO LIMITE DO PODER FISCAL

A Constituição, como fonte do Direito Público, tida como ordem jurídica imperativa e plena, à qual o Estado está submetido, menciona a ordem jurídica total, reflete sobre todas as orientações a serem dadas, quando se desenvolve o exercício da competência tributária.

A natureza das normas constitucionais, a supremacia da Constituição, a imperatividade das normas constitucionais, o caráter de normas jurídicas das disposições constitucionais desenham a dimensão na qual deve atuar a Administração Pública.

Sob o discurso doutrinário corrente, dos dias atuais, a CF/88 projeta grande renovação das relações entre fisco e contribuinte, com vista à cidadania e ao permanente limite do exercício do poder na ordenação e conduta dos meios e modos de atendimento das necessidades sociais.

A utilização incorreta dos recursos e dos poderes estatais gera desvios que sacrificam os direitos dos contribuintes, sob as formas mais variadas, donde a necessidade de ampliar a consciência dos valores, princípios e instrumentos constitucionais, para controle dessas atividades, com destaque para as formas de defesa da cidadania.

O princípio da *moralidade administrativa* pode e deve ser instrumento de combate a todas as formas de desvios da conduta do agente público, onde se inclui o enriquecimento ilícito, por parte do poder público ou dos seus agentes com autoridade sobre os contribuintes.

Na configuração da relação entre a atividade tributária e a deturpação de seus procedimentos, muitos fatores dificultam a realização dos deveres e interesses públicos, devido a um processo crescente de *voluntarismo dos governantes* no qual o resultado de seus desempenhos se coloca em primeiro plano, ao débil sentido do interesse público como um juízo de valor acima dos direitos constitucionais dos contribuintes.

Mas, exatamente por que falta aos governantes a consciência do coletivo, além do discurso que proclama esse valor sem jamais transformá-lo em prática, não bastam, como seria socialmente desejável, as latitudes constitucionais existentes para que a atividade fiscal se desenvolva em favor do contribuinte, e, no contexto da realidade brasileira, não tem como ser realizado o ideal de uma Administração Pública compatível com os valores democráticos sem o concurso do Poder Judiciário, para fazer efetivas as garantias formais do indivíduo em suas relações com a Administração.

Faz-se, porém, imperioso cultivar a penetração das idéias democráticas nas concepções administrativas ainda vistas sob o prisma tradicional da função pública, dominada pelo *sentimento de autoridade*, onde a concentração de poder induz o afastamento dos compromissos sociais, quando deveria existir empenho para atendê-los como homenagem à cidadania.

A Administração Tributária permanece, largamente, como uma instituição de tipo hierárquico, em sua melhor expressão, quando não

se opera cooptação de apoios, por trocas políticas ou interesse econômico, restando, em plano secundário, o atendimento ao contribuinte, o respeito ao cidadão, a realização do social.

Retratando a experiência portuguesa, que, em tudo, se assemelha à nossa, disseram DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS:

*"Basta contemplar as constantes alterações a que estão sujeitas as leis fiscais, mesmo as mais recentes e as de presumida maior valia técnica, para se pôr imediatamente em dúvida qualquer sentido de ordem, e se começar a suspeitar que as normas tributárias nada mais serão de que um "agregado" informe, unidas só pela vontade "imperiosa" do legislador. Agregadas por força de múltiplos interesses e pressões, sobretudo pelo interesse do legislador em obter cada vez mais receitas — os fins justificam os meios...Tudo em prejuízo do interesse público, do governo pelo povo, e para o povo, que está na base da democracia. E o povo, presumido autor das normas tributárias através dos seus representantes no parlamento, deixa de reconhecer os seus interesses nessas normas, que surgem cada vez mais como um sorvedoiro insaciável de bens. Perante o qual qualquer evasão se figura mera legítima defesa. "Defesa" a que corresponde um crescendo de violência tributária, de aumento das taxas, dos impostos, de sanções desproporcionadas. Numa espiral injustiça-evasão-injustiça-evasão."*¹²⁵

¹²⁵ *Direito Tributário*, p. 9.

É discurso corrente serem os princípios constitucionais e os valores democráticos de capital importância para a compreensão do sistema normativo e operacional de Direito Tributário, e a proclamação de que eles expressam os valores materiais básicos de um ordenamento jurídico, constituindo-se, por isso, em convicções ético-jurídicas fundamentais de uma comunidade.

Mas, infelizmente, na aplicação desses princípios, concorre a própria Administração Pública como detentora dos maiores merecimentos, quando eles existem exatamente para funcionar ao contrário, ou seja, estabelecer limites para o exercício do poder fiscal, expressão que deve ser entendida em seu caráter ontológico e não apenas lógico, por se constituir suporte de todo o ordenamento jurídico, ao qual presta todo o seu sentido.

Os direitos e garantias dos contribuintes encontram barreiras exatamente na construção de fórmulas aplicativas que homenageiam a supremacia da Administração Tributária. Os princípios inerentes à jurisdição constitucional perdem efetividade em seus respectivos contenciosos, frustrando os valores básicos para defesa dos direitos

inerentes à cidadania em suas múltiplas maneiras de atuação, quando estão em pauta os meros interesses administrativos, figurando, sempre, a Administração Pública como pólo de atração a justificar meios e modos de expandir o exercício do poder e majorar a receita tributária a qualquer custo.

2.4.2 AS NORMAS-PRINCÍPIOS

Superada a controvérsia acerca da inclusão dos princípios na categoria de norma, pode-se afirmar que são, os últimos, normas com alto grau de generalidade, fundamentos de toda a ordem jurídica, cuja função interpretativa e integrativa é indiscutível e valiosa.

Conferindo, os princípios, coerência geral ao sistema jurídico normativo, têm importância vital na evolução e dinamismo que qualificam o Direito, por serem elementos necessários ao rejuvenescimento das normas-disposições, porquanto já dizia autorizada doutrina que *"A grande peça desta Constituição, que se apronta a cada tempo, sem ter a pretensão de ser uma obra acabada e definida por um constituinte em dado momento*

do passado, é a segurança do Direito e no direito que se requer, de uma parte, sem contudo, permitir-se a instabilização permanente do sistema jurídico. Para que a transformação libertadora seja possível no Estado Democrático - que se desempenha por normas vivas e eficazes, que se oferecem à renovação, segundo a criatividade permanente do ser humano - , sem comprometimento da segurança que o Direito ofereça, enfatizam-se, mais e mais, os princípios, agora dotados de normatividade e eficácia, que não embaraçam a criação jurídica, nem se esvaziam como enunciado sem força ou forma de direito."¹²⁶

JORGE MIRANDA, ao tratar do caráter evolutivo que os princípios congregam, indica servirem como elementos de construção e qualificação, afirmando que *"exercem, finalmente, uma função prospectiva, dinamizadora e transformadora, em virtude da sua maior generalidade ou indeterminação e da força expansiva que possuem (e de que se acham desprovidos os preceitos, desde logo por causa de suas amarras verbais). Daí, o peso que revestem na interpretação evolutiva; daí a exigência que contêm ou o convite que sugerem para a adoção de novas formulações ou*

¹²⁶ Cármen Lúcia Antunes Rocha, *Princípios Constitucionais da Administração Pública*, p. 22.

*de novas normas que com eles melhor se coadunem e que, portanto, mais se aproximem da idéia de Direito, inspiradora da Constituição (sobretudo, quando se trate de constituição programática)."*¹²⁷

Sintetizando, com inegável sabedoria, a teoria dos princípios, na fase atual do Direito, proclama PAULO BONAVIDES, literalmente:

"Em resumo, a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.

Fazem eles a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São

¹²⁷ *Manual de Direito Constitucional, Tomo II, p. 227.*

*qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma constituição".*¹²⁸

Sendo certo que a Carta Federal de 1988 consagra expressamente em seu corpo inúmeras *normas máximas*, faz-se oportuno repetir e insistir que não se esgotam naquelas nela literalmente definidas os direitos e garantias dos administrados, ainda quando contribuintes, como genericamente indica CÁRMEM LÚCIA ANTUNES ROCHA, que, ao tratar dos princípios norteadores da Administração Pública, assevera "*que os princípios constitucionais não se encontram todos expressos, havendo e obrigando igualmente os princípios implícitos do sistema constitucional. Portanto, não apenas os princípios arrolados sobre o Tema da Administração Pública devem ser acatados quando da aplicação do direito a esta atividade*"¹²⁹.

Na verdade, ainda que faltasse à ordem constitucional o comando expresso na cabeça do art. 150 da atual Carta Política, impunha-se compreender que os valores normatizados no texto da Norma Ápice sempre projetam-se para amparar o contribuinte.

¹²⁸ *Curso de Direito Constitucional*, p. 265.

¹²⁹ *op. cit.* p. 66.

Nesse sentido, calha a lição de NORBERTO BOBBIO, que, após afirmar que os princípios gerais são normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais, esclarece:

*"Ao lado dos princípios gerais expressos há os não expressos, ou seja, aqueles que se podem tirar por abstração de normas específicas ou pelo menos não muito gerais: são princípios, ou normas generalíssimas, formuladas pelo intérprete, que busca colher, comparando normas aparentemente diversas entre si, aquilo a que comumente se chama o espírito do sistema".*¹³⁰

Lembra SUZANA DE TOLEDO BARROS, invocando KARL LARENZ e ESSER, que os princípios constitucionais são *"idéias jurídicas materiais que lograram uma consciência jurídica geral"*; podem já estar escritos no texto da Constituição, como podem estar implícitos. Logo, por um processo de permanente adequação do sentido da Constituição, é natural que alguns princípios vão sendo descobertos e, graças à sua força de convicção, vão-se impondo nessa ordem jurídica como aptos a solucionar os casos concretos, qualificando o sistema interno como sistema aberto. ESSER descreve o iter de formação dos princípios, alegando que os mesmos nascem, primeiro, inconscientemente, "num

¹³⁰ Teoria do Ordenamento Jurídico, p. 159.

*longo processo subterrâneo (...) até que, por fim, a descoberta, a inventio de uma idéia até então desprovida de forma, encontra, de súbito, uma formulação convincente e que não mais se confunde com a mera interpretação e construção do que já existe no Direito positivo."*¹³¹

ODETE MEDAUAR, acerca da grande importância dos princípios para o Direito Administrativo, cuja lição também se amolda ao Direito Tributário, lembra que *"...os princípios auxiliam a compreensão e consolidação de seus institutos. Acrescente-se que, no âmbito administrativo, muitas normas são editadas em vista de circunstâncias de momento, resultando multiplicidade de textos, sem reunião sistemática. Daí a importância dos princípios, sobretudo para possibilitar a solução de casos não previstos, para permitir melhor compreender os textos esparsos e para conferir certa segurança aos cidadãos quanto à extensão dos seus direitos e deveres."*¹³²

2.4.3 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

¹³¹ *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*, p. 86.

¹³² *Direito Administrativo Moderno*, p. 132.

A Carta Federal de 1988 consagra o princípio do *Estado Democrático de Direito*, estruturante do Estado Constitucional brasileiro, célula da Lei Fundamental, que congrega múltiplos princípios, direitos, valores e garantias eleitos pela Norma Ápice para a configuração e efetivo exercício de um novo regime, assemelhando-se ao contido no artigo 2º da Constituição da República Portuguesa, artigo 1º da Constituição Espanhola e artigo 20, § 3º da Constituição Alemã, a traduzir a idéia de submissão do Poder Público à lei como garantia maior do administrado, mesmo quando contribuinte.

Importa referir que, na Constituição Portuguesa, de reconhecida influência na formação da atual Carta Federal Brasileira, o adjetivo "democrático" qualifica o Direito e não o Estado, diferença apenas formal quando comparada com a brasileira, porquanto o conteúdo que emerge é o mesmo, seja da expressão Estado Democrático de Direito ou Estado de Direito Democrático.

J. J. GOMES CANOTILHO¹³³, ao estudar referida norma fundamental da Constituição da República Portuguesa, enuncia os subprincípios que considera seus concretizadores, dentre os quais merecem realce, os princípios da **legalidade da administração, proteção da confiança dos cidadãos e proibição de excesso**, ensinamento perfeitamente ajustável ao nosso ordenamento jurídico pátrio onde, porém, avultam muitos outros que dizem respeito diretamente ao desempenho da Administração Pública também tributária.

Para MIGUEL REALE¹³⁴, o Estado Democrático de Direito deve ter origem e finalidade de acordo com o direito manifestado livre e originariamente pelo seu povo, instaurado concretamente com base nos valores fundantes da comunidade. O respeito à cidadania e à dignidade da pessoa humana constitui seus principais vetores, que asseguram um plexo de direitos e de deveres ao cidadão, sem prejuízo da igualdade perante a lei e em contenção às maléficas influências do regime vivenciado no Brasil, sempre produtor de governos e governantes autoritários.

¹³³ *Direito Constitucional*, p. 371/388.

¹³⁴ *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*, p. 2/3.

JOSÉ AFONSO DA SILVA, com acerto, traça os contornos fundamentais do Estado Democrático de Direito ao esclarecer que " *A democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3.º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1.º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de idéias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.*"¹³⁵

Como valor maior da República Federativa do Brasil, o princípio do Estado Democrático de Direito também tem reflexos na

¹³⁵ Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 120.

atividade impositiva, impondo uma política fiscal que com ele se coadune totalmente, o que implica a exigência de tributos de forma racional e razoável, destituída de privilégios injustificados e que não sacrifique ou impeça o desenvolvimento do contribuinte, o que se resume ao que a doutrina denominou de fim ético a ser buscado pelo sistema fiscal.

2.4.4 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Consagrado na Norma Fundamental, nos arts. 5º, II, 37 e 84, IV; anteriormente sustentado pela doutrina e inauguralmente contido na lei reguladora da ação popular, o princípio da legalidade, no Brasil, segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹³⁶, é capital para a caracterização do regime jurídico administrativo, qualificando e oferecendo identidade própria ao princípio do Estado Democrático de Direito. A estrita legalidade implica submissão da conduta do Administrador à lei, que a ela inteiramente se subjeta, impedindo favoritismo, perseguições ou desmandos, a exaltar a cidadania e tornar efetiva a soberania popular.

¹³⁶ *Curso de Direito Administrativo*, p. 47/52.

HELLY LOPES MEIRELLES, ao tratar dos fundamentos da ação administrativa, regras de observância permanente e obrigatória para a Administração Pública, leciona que não há liberdade nem vontade pessoal para o administrador, "*as leis administrativas são, normalmente, de ordem pública e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos.*"¹³⁷

Com propriedade leciona DIÓGENES GASPARINI que a proposição *suporta a lei que fizeste* resume o princípio da legalidade. Afirma o autor que "*qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação*"¹³⁸, inadmitindo-se a existência de atos administrativos que não se subordinem ao controle jurisdicional, sejam desvinculados da lei sejam expressamente por ela permitidos, o que torna absolutamente conciliáveis os postulados da discricionariedade administrativa e princípio da estrita legalidade.

¹³⁷ *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 82.

¹³⁸ *Direito Administrativo*, p. 6.

Adverte CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA que "A experiência política e administrativa do século XX demonstrou que a lei formal é importante para a obtenção de um dos elementos fundamentais ao cumprimento da função do Direito: a que se refere à segurança do cidadão em sua reação política. Mas demonstrou também que apenas a legalidade formal não oferece segurança plena. Mais, nela não se contém, necessariamente, e apenas pela circunstância de a norma de Direito ter sido posta formalmente, o conteúdo de justiça que a faz obrigar e ser obedecida. A legalidade apenas formal não gera, também, certeza do exercício da liberdade; logo, não se assegura por ela a eficácia social do Direito." ¹³⁹

Menciona com acerto inegável, ainda, a ilustre publicista, a transformação pela qual passou o próprio princípio da legalidade, especialmente após o período posterior à Segunda Guerra Mundial, quando sua concepção restou amplamente dilatada. Afirma a autora: "A inteligência que, em nossos dias, prevalece com a idéia da legalidade

¹³⁹ op. cit. p. 107.

legítima transfere os próprios termos da "relação de legalidade", pois, segundo aquela concepção, as leis não mais são justas por serem leis, antes são justas para serem leis. A legitimidade não se faz mais pela forma, mas pela matéria da lei, o modo como o seu conteúdo é concebido, cuidado e posto, formalmente, à produção dos efeitos. Este conteúdo tem que encontrar ressonância social no sentido de justiça, pensado e desejado pelo povo."¹⁴⁰

Tudo que se expôs acima, acerca do princípio da legalidade, tem aplicação para a administração tributária, parcela do gênero Administração Pública, restando esclarecer os delineamentos do princípio da legalidade no que tange à tributação em si mesma.

A gênese do referido princípio, conta a doutrina, advém do que se convencionou chamar de "autotributação", recurso contra o absolutismo monárquico, que impunha desmedida exigência fiscal, sempre desregrada, cujo escopo se resumia ao atendimento dos interesses dos detentores do

¹⁴⁰ Ibid., p. 108.

poder em custear seus luxos, sem qualquer preocupação com o interesse público.

Desse modo, a defesa da economia privada à ação do poder público, seja a partir da Revolução Francesa, tenha como marco inicial a Carta Magna de 1215, outorgada por João Sem terra, sua origem remonte à Inglaterra de 1906, quando o consentimento individual era preciso, ou advenha do corporativismo medieval, passou a impor o princípio de que a entrega de recursos particulares ao Estado se operasse mediante a permissão de quem a suportasse, ainda que expressa por seus representantes.

Extrai-se do relato histórico de HUGO DE BRITO MACHADO que *"Em todas as Constituições brasileiras o princípio da legalidade está de algum modo presente. Já a Constituição do Império o registrava, em seu art. 171, e o Ato Adicional, de 1934, o estendeu às áreas provinciais, atribuindo às Assembléias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais."*¹⁴¹

¹⁴¹ *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 18.

Na Constituição de 1891 estava o referido princípio expressamente consagrado no seu art. 72, § 30; na Carta Federal de 1934 se explicitava por via do seu art. 17, item VII e, conquanto a Lei Fundamental de 1937 não se referisse de maneira textual ao princípio da Legalidade, esclarece HUGO DE BRITO MACHADO que, " *mesmo assim, pode ser nela encontrado na regra que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos.*"¹⁴² De modo contrário, a Norma Ápice de 1946 já o elencava dentre os direitos e garantias individuais, explicitamente determinando que nenhum tributo seria exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça.

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 18/65, a proposição *nullum tributum sine lege* restou mantida com ressalvas referentes ao Imposto sobre o Comércio Exterior e sobre Operações Financeiras, cujas alíquotas e bases de cálculo poderiam ser alteradas pelo Poder Executivo, nas condições estabelecidas por lei.

¹⁴² Ibid., p. 18.

A Carta Federal de 1967, em capítulo próprio, ao estabelecer limites à atividade impositiva do Estado, textualmente referiu-se ao princípio da legalidade da tributação, explicitando, ademais, as excepcionais hipóteses de sua não aplicação, que eram as mesmas contidas na Norma Ápice precedente, que acabou sendo repetido genericamente dentre o rol dos direitos e garantias individuais.

O princípio da legalidade da tributação, na Lei Fundamental de 1969, foi mantido consoante o seu art. 21, incisos I, II, V e VI e art. 153, § 29, com as ressalvas plasmadas nos próprios dispositivos definidores da competência outorgada à União, com exclusão de qualquer exceção até então existente no que diz respeito ao Imposto sobre Operações Financeiras e inclusão, nas imposições fiscais afastadas da legalidade em alguns aspectos, do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A Constituição vigente, nos arts. 150, I, e 5º, II, por explicitar o princípio da reserva absoluta da lei formal, condiciona a instituição e majoração dos tributos à lei tributária própria, ato do poder legislativo,

como impõe, ressalvadas as exceções previstas na Norma Ápice, que a construção do tipo tributário tenha a mesma fonte de produção.

Desse modo, há muito se abandonou o fundamento de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento do contribuinte, passando-se a entender a necessidade da lei como elemento garantidor da segurança nas relações fisco - verso - contribuinte, uma vez que a tributação não mais se caracteriza pela força, havendo de ser desenvolvida segundo critérios previamente estabelecidos pelos representantes do povo.

De fato, *"o interesse público, entendido em seu sentido mais amplo como objeto da atuação do Estado, somente poderá ser alcançado, de acordo com os desígnios da Constituição Federal, uma vez respeitados os direitos e garantias de cada indivíduo."*¹⁴³, dentre os quais logicamente se encarta a regra estrutural da legalidade da tributação.

O exato sentido da expressão "lei", para efeito das regras constitucionais já referidas, importa máxima amplitude do princípio da

¹⁴³ Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias n.º 6. Princípio da Legalidade*. p. 46.

legalidade. Por lei, consoante já afirmado, entenda-se o ato próprio do Poder Legislativo dotado de generalidade e abstratividade, escrito, produto do processo legislativo, lei em sentido restrito, seja complementar seja ordinária.

Assim sendo, a repetida prática do Presidente da República que cada vez ganha mais força e aplicação diante da posição do Supremo Tribunal Federal, de, valendo-se das medidas provisórias, "legislar" sem qualquer critério acerca da matéria tributária, apresenta-se de inconstitucionalidade indubitosa, porquanto tal faculdade é excepcional, visto que é dependente da efetiva verificação dos fatores *relevância* e *urgência*, pressupostos do exercício de tal competência, cujos conceitos, embora indeterminados, não de ser interpretados restritivamente, por representarem atribuição, em princípio, própria do Poder Legislativo.

Destarte, o subjetivismo, a criação judicial ou administrativa de tributos, como também o emprego da analogia e da discricionariedade, restam afastados diante do princípio da estrita legalidade, devendo a lei

definir todos os aspectos da obrigação tributária, seja principal seja acessória.

As exceções ao princípio da estrita legalidade tributária são unicamente aquelas plasmadas no art. 153, § 1º, da Norma Ápice, referindo-se unicamente à majoração dos tributos, ainda condicionada aos limites por lei estabelecidos.

2.4.5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da proporcionalidade teve aplicação inaugural na seara do Direito Administrativo, decorrente da evolução do princípio da legalidade, traduzido nas máximas de JELLINEK de que *"não se abatem pardais disparando canhões"* e *"o Estado somente pode limitar com legitimidade a liberdade do indivíduo na medida em que isso for necessário à liberdade e à segurança de todos"*, para expandir-se por todo o ordenamento jurídico, embora especialmente aplicável ao controle das condutas estatais restritivas dos direitos fundamentais, sendo considerado hoje como princípio geral do Direito.

Transcreve PAULO BONAVIDES, valendo-se de prévia definição alienígena do que deva ser aceito por proporcionalidade:

*"O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse de maneira menos sensível o direito fundamental".*¹⁴⁴

Tem-se noção atual corrente que o princípio da proporcionalidade condensa três núcleos ou subprincípios que, integrados, oferecem o máximo contorno do primeiro, conferindo-lhe funcionalidade em potencial, originária da mais moderna experiência doutrinária e jurisprudencial da Alemanha, país no qual referido princípio apresenta maior grau de desenvolvimento e sedimentação.

O princípio da *pertinência, aptidão, adequação ou idoneidade* implica a escolha do instrumento correto para o alcance do objetivo eleito. Desse modo, qualquer medida restritiva deve ser idônea à consecução da finalidade perseguida, sob pena de ser ilegítima, e o juízo de adequação, mesmo posterior, limitar-se-á ao momento da ed. da conduta ou norma.

¹⁴⁴ op. cit. p. 372.

O segundo elemento ou subprincípio da proporcionalidade é a *necessidade*. Por este, a medida não pode exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo - meio mais idôneo, ou para ser admissível não possa ser substituída por outra igualmente eficaz, mas menos gravosa — menor restrição possível. Verifica-se, pois, limitação da aplicabilidade do mencionado princípio apenas quanto ao questionamento do meio empregado e a mínima imposição de restrições, de qualquer sorte, para o alcance do fim pretendido.

Finalmente, a *proporcionalidade em sentido estrito* representa critério de valoração capaz de aferir se o meio utilizado era adequado e equilibrado quando confrontado com o conjunto de interesses que se objetiva resguardar.

No ordenamento jurídico nacional não se encontra expressa referência ao princípio da proporcionalidade, na feição aqui considerada e retratada. Conquanto desnecessária a explicitação dos princípios, mesmo em campo direcionado para a Administração Pública, até por que cuidou o

constituente de 1988 de ressaltar a incidência dos princípios implícitos (CF/88, art.5º,§2º), demonstra a experiência brasileira que a específica menção torna-os sempre *quantitativamente* mais aplicáveis.

De qualquer sorte, inegável sua existência, que, sem dúvida, emerge das fundamentais normas constantes da Carta Federal de 1988, especialmente do princípio da legalidade, considerado em *lata* acepção, constituindo-se elemento de inquestionável valia ao juízo de adequação das condutas estatais, principalmente quando restritivas de direitos.

Autorizada doutrina constitucional, ao dele tratar, afirma a desnecessidade de sua explicitação na Carta Magna, "*porquanto pertencente à natureza e essência mesma do Estado de Direito*"¹⁴⁵, muito embora esteja previsto na Constituição da República Portuguesa quando assevera que "*A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*".

¹⁴⁵ Paulo Bonavides, op. cit. p. 364.

Para SUZANA DE TOLEDO BARROS¹⁴⁶ e ODETE MEDAUAR¹⁴⁷, o princípio da proporcionalidade corresponde ao da razoabilidade dos ordenamentos argentino e norte - americano, desenvolvido, neste último, há mais de meio século, sob clima de maior liberdade dos juizes na criação do Direito, verificando-se mera divergência terminológica quando comparados com os ordenamentos europeus, sobretudo Alemão e Francês, que adotam o princípio da proporcionalidade, conquanto afirme, a segunda, ser a razoabilidade mera faceta da proporcionalidade.

CELSE ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO considera:

"O princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade. Merece um destaque próprio, uma referência especial, para ter-se maior visibilidade da fisionomia específica de um vício que pode surgir e entremostrarse sob esta feição de desproporcionalidade do ato, salientando-se, destarte, a possibilidade de correção judicial arrimada neste fundamento. Posto que se trata de um aspecto específico do princípio da razoabilidade, compreende-se que sua matriz constitucional seja a mesma. Isto é, assiste nos próprios dispositivos que consagram a submissão da Administração ao cânone da legalidade. O

op. cit. p. 54.

op. cit. p. 141.

conteúdo substancial desta, como visto, não predica a mera coincidência da conduta administrativa com a letra da lei, mas reclama adesão ao espírito dela, à finalidade que a anima". ¹⁴⁸

Leciona LÚCIA VALLE FIGUEIREDO¹⁴⁹ que o princípio da proporcionalidade importa a adequação das medidas tomadas pela administração em direto confronto com as necessidades administrativas, esclarecendo ser possível o sacrifício dos direitos individuais ante a exclusiva medida da necessidade estrita, da indispensabilidade para a consecução do interesse público.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao tratar do controle jurisdicional do ato administrativo discricionário, esclarece:

"É claro que a lei não faculta a quem exercita atividade administrativa adotar providências ilógicas ou desarrazoadas. Outrossim, como os poderes administrativos são meramente instrumentais, isto é, servientes de um dado escopo normativo, a validade de seu uso adscrive-se ao necessário para alcançá-lo. Toda demasia, todo excesso, toda providência que ultrapasse o que seria requerido para — à face dos motivos que os suscitaram- atender o fim legal, será uma extralimitação da competência e, pois, uma invalidade, revelada na desproporção entre os motivos e o comportamento que nele se queira apoiar". ¹⁵⁰

¹⁴⁸ op. cit. p. 72.

¹⁴⁹ op. cit. p. 46.

¹⁵⁰ *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*, p. 96.

Dentro da realidade cultural vivenciada no Brasil, onde se faz comum exibir a existência de pressupostos, princípios e valores pertinentes aos encargos da Administração Pública, a *proporcionalidade*, que está ligada à proteção dos direitos fundamentais, depende do adequado controle judicial para transformar-se em protetora dos cidadãos ou dos administrados.

A definição geral da proporcionalidade se estabelece em torno de dois elementos: um elemento fixo constituído pela relação entre dois ou vários parâmetros; um elemento variável representado pelo grau de liame que os une.

A concepção comum da proporcionalidade caracteriza-se pela existência de uma relação de correlação, sendo que, no campo jurídico, ela surge como exigência de uma relação lógica e coerente entre dois ou vários elementos.

A palavra proporcionalidade vincula-se a conceitos como racionalidade, necessidade, normalidade, harmonia ou equilíbrio.

A noção de proporcionalidade evoca as idéias de equilíbrio e harmonia, expressando um princípio essencial para a conciliação dos interesses em um sistema democrático de governo, que deve estabelecer critérios administrativos, de conformidade com essas bases.

O princípio da proporcionalidade possui valor constitucional, sendo objeto de análise doutrinária, onde os autores dedicam, em seus tratados e manuais, preocupações sobre as fontes normativas do controle de proporcionalidade, o princípio da reciprocidade, o bloco de constitucionalidade, o princípio da necessidade, o princípio da igualdade, os princípios gerais do Direito, o princípio geral da conciliação, o conceito da proporcionalidade como limite normativo do poder discricionário.

A estruturação de um Estado de Direito, do qual se projete uma Administração Pública conciliada com os seus postulados, demanda uma reflexão profunda sobre as diversas maneiras de atuar dos atores sociais detentores de autoridade e da reação que se lhes façam os administrados, propiciando o desenvolvimento de mecanismos adequados

que conciliem as formas de atuação administrativa com os valores democráticos e com o ideal da cidadania.

A teoria geral sobre a influência dos motivos determinantes e validade dos atos provenientes da administração pública coloca-se frente aos princípios e valores estabelecidos na ordem constitucional.

A transparência dos motivos é de grande importância para a qualificação dos atos provenientes da administração, tendo relevante significado a transparência dos motivos e a justificativa da decisão.

A técnica do *standard* propicia o exame da normalidade, da moralidade e da racionalidade no desempenho da Administração Pública.

O controle de proporcionalidade constitui instrumento essencial para o exame correto das atitudes da administração pública. Em todas as formas de compreensão das atividades da administração pública, ressaltam-se os critérios consagrados pelo constitucionalismo ocidental, na compreensão das formas concretas do atuar estatal e administrativo.

BFD

A proporcionalidade não tem destaque apenas na jurisprudência constitucional e administrativa, aparece nos conceitos clássicos de Direito Privado, como o "abuso de direito" e no Direito Penal, no que se refere à aplicação do princípio da proporcionalidade na definição dos delitos e das penas.

No Direito Tributário o atuar dos agentes do fisco se subordina, dentre outros, a critérios de proporcionalidade. Também se pode afirmar que a proporcionalidade da tributação se explicita em vista da garantia constitucional denominada princípio da capacidade contributiva, que não deixa de ser apenas nome específico para o Direito Tributário do que a Teoria Geral do Direito entendeu denominar de princípio da proporcionalidade.

A Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202, determinava que *"Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."*, dispositivo que restou criticado pela doutrina por entender

que a sua aplicação era tormentosa em face da ausência de paradigmas necessários à sua aplicação em cada caso.

Tal fato motivou a exclusão da referida garantia nas posteriores Cartas Magnas, ressurgindo apenas com o advento da Lei Fundamental de 1988, em seu art. 145, § 1º, dispondo que *"sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os recebimentos e as atividades econômicas do contribuinte."*, consoante também se apresenta, ainda que com outra redação, no texto constitucional da Itália, Espanha e México.

A Constituição Brasileira em vigor também explicita o princípio da capacidade contributiva por via do artigo 153, § 2º, I, específico para o imposto de renda, afirmativo de que referida exação fiscal *"será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei."*

A só garantia de que o contribuinte deva concorrer para o custeio dos gastos públicos, segundo suas possibilidades, impõe ao legislador, ao criar o tributo, que a exação fiscal seja razoável, proporcional, não confiscatória, apesar de, em alguns casos, como ocorre com os impostos indiretos, a sua aplicação se tornar tormentosa, incidindo sobre o rico ou o pobre a mesma carga fiscal, porquanto o caráter pessoal da tributação não possa ser imprimido.

Conquanto seja incontroverso que ao Judiciário não compete efetuar lançamento de tributos, posto que típica atividade administrativa, como determina o Código Tributário Nacional, o controle do lançamento tributário, por ofensa à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação, independe da existência de qualquer paradigma dos limites a serem observados, bastando, para tanto, a aplicação do princípio da razoabilidade e vedação ao confisco.

Sem embargo das eventuais diferenças ou especificidades que se possam estabelecer, o certo é que os princípios da proporcionalidade,

assim como o da razoabilidade, fundam-se, na racionalidade e, por isto mesmo, prestam-se a instrumentarem a busca do equilíbrio na solução dos conflitos, inclusive quando se confrontam, para a solução do caso concreto, outros princípios ou valores sociais contemplados no ordenamento jurídico.

Na verdade, a racionalidade dimensiona todos os princípios como instrumentos de contenção do poder, mas ganha destaque na construção do princípio da razoabilidade, tendo, sempre como origem, o interesse coletivo.

O Contrato Social, clássica obra de JEAN JACQUES ROUSSEAU, traduz, com maestria, a construção racional da limitação das condutas humanas em favor do interesse coletivo. O homem renuncia parcela da liberdade nata que possui, conferindo ao Estado vontade própria, que há de ser a vontade geral, para o atingimento do bem comum, cujo exercício reclama interesse de todos, pelo que, além deste, não se legitima a emanção de poder.

Desse modo, não pode prevalecer a doutrina autorizada de GILBERTO DE ULHÔA CANTO para quem, *"Como o princípio prevaleceu na Carta de 1988, penso que o mesmo que se dizia do texto de 1946 pode ser dito. Com efeito, parece-me difícil colocar em execução prática, em cada situação concreta, a regra do § 1º do art. 145, exatamente por que o padrão de capacidade contributiva estará na dependência de elaboração do juiz, ao qual dificilmente se poderá pedir que atue em matéria que corresponderia ao legislador estatuir."*¹⁵¹

E mais adiante:

"No caso específico dos princípios insertos no § 1º do art. 145, penso que não seria possível considerar aplicável a norma constitucional sem que ela fosse complementada por outra que fixasse os padrões de compatibilidade dos impostos com a capacidade econômica dos contribuintes. Como já o disse antes, ao Judiciário não compete fixar tal critério, em se tratando de atividade que somente corresponde ao legislador, como é a de dispor em matéria de tributos, e ao Poder Executivo, como a de efetuar lançamento; não vejo como a norma pudesse ter eficácia plena, a não ser com as conseqüências limitadas às hipóteses descritas nos itens I, II, III e IV da primeira citação transcrita no item que precede. No mais, ou particularmente para tutela do

¹⁵¹ Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias vol. 14, Princípio da Capacidade Contributiva*. Resenha Tributária, p.3.

*contribuinte em contencioso administrativo ou judicial, penso que o princípio é programático e tem eficácia limitada".*¹⁵²

Parece mais adequada a posição de GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, com base em doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, para quem, após indagar, acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva, *"se isto é possível para o legislador, pergunta-se por que não será possível para o Juiz, que pode — se necessário - recorrer a peritos técnicos?"*, expõe:

*"A finalidade da norma constitucional em exame é servir à justiça fiscal; este serviço pode ser prestado, sem dúvida, pelo Legislador Complementar e Ordinário, mas pode, como vimos, ser também prestado pelo juiz. Se isso é verdade, o importantíssimo serviço que o juiz pode prestar no caso não foi dispensado pelo Legislador Constitucional e é, pelo contrário, indispensável à mais plena realização da finalidade da norma constitucional que protege a capacidade econômica do contribuinte".*¹⁵³

E, ainda:

"Parece-nos claro que, no caso de que ora nos ocupamos, no qual o bem constitucionalmente protegido é não menos valioso do que a segurança jurídica, o intérprete e aplicador da Constituição deve também ter em vista a finalidade da norma: se o Legislador Constitucional quis o fim, quis o meio apto a alcançá-lo: neste caso, a atividade judicial, máxime se lembrarmos que foi o próprio Legislador Constitucional quem

¹⁵² op. cit. p. 16.

¹⁵³ op. cit. p. 103/104.

estipulou: 'a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito' (inciso XXXV do art. 5º)".¹⁵⁴

Entender de aplicabilidade limitada o princípio da capacidade contributiva, mesmo quando a imposição tributária permita a graduação pessoal, consoante ocorre com os impostos sobre o patrimônio e a renda, é negar também aplicação ao princípio da vedação ao confisco, plasmado no art. 150, IV, da CF/88, outro elemento de justiça fiscal.

2.4.6 DERRADEIRAS REFLEXÕES

Uma vista superficial sobre as principais latitudes constitucionais da tributação, muito embora se reconheça que as limitações da competência tributária encerram ainda muitos outros princípios, igualmente de importância relevante, tais como a isonomia, a irretroatividade, a anterioridade e a liberdade de tráfego, não sendo certo deixar de mencionar também as imunidades, a partir dos princípios, normas e valores proclamados pela CF/88, demonstra a necessidade de uma reformulação profunda nos comportamentos do sujeito passivo e ativo da

¹⁵⁴ op. cit. p. 106.

obrigação tributária e na modelagem operacional da administração fiscal, permitindo-se, sempre, o controle externo pelo Judiciário.

As grandes discussões em torno do perfil do Estado contemporâneo levam à necessidade de uma reformulação de seu desenho ou de seus traços essenciais, com inevitável projeção sobre a Administração Pública, a partir das contribuições oferecidas pela teoria do Estado, pela teoria da Constituição, do processo constitucional e dos princípios essenciais revelados pelo Direito Constitucional comparado, em sua íntima relação com o Direito Administrativo e Tributário.

Os debates em torno da reforma tributária perdem ressonância diante do poder absoluto do Executivo, preservado em seus humores, por falta de adequado controle social, viabilizando-se uma legitimidade formal, que faz do Estado Democrático de Direito mera expressão da vontade dos governantes.

Para a legitimação do Estado delineado na CF/88, é necessária uma administração democrática transparente, visível, ao invés do mero e

sonoro discurso político que serve para consolidar o desempenho de poder, gerando um país desencantado, sufocado por relações de força, embora sem violência física, que se estende por toda a estrutura social.

Nesse sistema de relações de poder, cada parcela tem sua própria especificidade, onde existem diversos pontos de contato e influência recíproca, com aproveitamento das cúpulas em detrimento do cidadão, do administrado, do contribuinte.

A constitucionalização do funcionamento da ordem fiscal, concebida como garantia formal diante da experiência de autoritarismo anterior a 1988, não prosperou, até agora, contra os pactos do poder político, porque, apesar dos instrumentos colocados à disposição dos administrados, eles perdem efetividade social, por falta de adequado controle judicial.

A superioridade técnica da burocracia governamental submete os grupos de resistência, por faltar o apoio do controle judicial,

predominando a burocratização como técnica de dominação, baseada em uma racionalidade formal, que frustra os direitos fundamentais.

Os valores democráticos e a legitimidade política perdem referência efetiva, nessa etapa da vida brasileira, quando a jurisprudência fiscal revela crise de atendimento do extrato social.

Essas reflexões são necessárias para a compreensão de muitos dos pontos de vista assumidos, dissonantes das construções acadêmicas que fortalecem o desenho autoritário das administrações públicas, pela complacência dos chamados operadores do Direito com os humores governamentais.

As normas constitucionais, relativas às liberdades e aos direitos fundamentais, não têm efetividade, e, para os nossos governantes, a própria compreensão da essencialidade dessas normas é secundária, pelo que são desprezadas, em todos os momentos, apesar do discurso político formalmente democrático.

A expressividade e o conteúdo dessas normas estão ausentes das práticas administrativas, inclusive no que se refere ao acesso à justiça e, em especial, ao controle de constitucionalidade das imposições tributárias.

A primazia da Constituição, a descrição do ordenamento jurídico e a lógica do direito comum têm sido utilizados exatamente para *expandir o poder, quando deveria limitá-lo*, sob o discurso desvirtuado de atendimento ao interesse público.

As autoridades governamentais atuam colocando os direitos dos administrados, ainda quando contribuinte, em posição secundária ou mesmo não dando a menor importância a eles.

A democratização do poder depende de sua limitação contra todas as formas de atuação abusiva ou incorreta, e do controle do seu exercício, com a efetivação do *princípio da proteção jurídica sem lacunas*, consagrando o Estado de Direito Democrático como paradigma constitucional imanente para o resguardo da Carta Federal como conceito superador do estado de tensão provocado pela dogmática jurídica.

Dada a inevitável força do Poder Executivo, o centro de gravidade das questões políticas tende a passar pelo campo constitucional, dele emergindo a moldagem da ação tributária do Estado em sua formação pluralista, impondo-se através de processos e procedimentos democráticos, conhecer e resolver todas as impugnações dos atos da administração pública que afetam os direitos fundamentais.

Com o crescimento das atividades estatais e administrativas, com a inexorável tendência de *solidariedade política entre os centros de poder*, torna-se cada vez mais necessário o estudo de todos os mecanismos para o controle dos atos do poder público.

Os conflitos que se sucedem na órbita da administração tributária geram, a todo momento, a necessidade do aperfeiçoamento dos mecanismos procedimentais para a defesa dos interesses da cidadania e do contribuinte, conferindo-se efetividade social às garantias, princípios e valores constitucionais.

Os mecanismos processuais, em qualquer das suas formas de jurisdição contenciosa, devem ser aperfeiçoados para a maior fiscalização e controle de todas as maneiras de atuar da administração pública.

A teoria geral do processo não pode servir como instrumento de ampliação do poder, sendo necessária uma revisão dos seus diversos institutos no que se refere à sua aplicação, como instrumento de efetivação da cidadania frente a todas as atividades do poder público, decorrentes da estruturação contemporânea do Estado, do governo e da administração.

A CF/88 afirma expressamente que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Acrescenta constituírem-se seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a

redução das desigualdades sociais e a promoção do bem comum com eliminação de quaisquer formas de discriminação (cf. arts. 1º e 3º).

Ora, esses fundamentos e objetivos, todos de caráter permanente, materializam opções ideológicas cuja implementação a ser feita por via da Administração Pública, somente se viabilizará por desempenho conciliado com tais valores, o que, infelizmente, está muito distante de acontecer, sem existir expectativas imediatas.

Ainda assim, impõe-se conspirar, como se possa desejar, para que a conjuntura institucional projetada pela CF/88 não siga como uma mera aventura frustrante, onde se tem a Administração Pública sem efetivo compromisso com seus princípios e metas.

Impõe-se, pois, invocar, constantemente, todas as garantias constitucionais, todos os instrumentos delas materializadores e assecuratórios, sempre objetivando provocar reações dos que estejam comprometidos com os fundamentos e objetivos do Estado Democrático de

Direito, para cuja perseguição devem os operadores do Direito contribuir, como e onde possam agir ou manifestar-se.

Ainda que tais posturas sejam muito mais delírios do ideal acadêmico, de algum modo, poderão, quem sabe, encontrar ressonância ao longo da dinâmica social e da vivência profissional propiciadora ou participativa das mudanças que a sociedade brasileira vai operando, a duras penas.

Capítulo 3

PERFIL CONCEITUAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

"O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode e, mais que isto, o lançamento deve ser revisto."
(HUGO DE BRITO MACHADO).

SUMÁRIO: 3.1 *Introdução.* 3.2 *Conceito de lançamento tributário.* 3.3 *Variações conceituais do lançamento tributário* 3.4 *Necessidade do lançamento tributário.*

3.1 INTRODUÇÃO

O lançamento tributário é um *espaço conceitual* que permite vir à cena comum a longa série de elementos formais e materiais que servem para revelar (declarar) a existência da obrigação do contribuinte-devedor e também para formatar (constituir e instrumentar) a figura do crédito tributário da pessoa pública tributante.

O art. 142 do CTN, ao gizar a atividade do Agente do Fisco, apontando as direções e os elementos para os quais ele deve voltar a sua atenção e nos quais deve fixar o seu empenho funcional, *não fecha a possibilidade de análise de outros padrões jurídicos que interessam à*

perfeição do levantamento do crédito, cabendo-lhe realizar um trabalho de mais amplo espectro, do qual não se excluem, a priori, as considerações que vão além do que naquele item está escrito.

Assim, o procedimento de apuração do *quantum debeatur* em matéria tributária comportará verificações em múltiplos sentidos, indo ao âmago mais fundo da realidade da exigência, de sorte a percutir a totalidade dos seus elementos formadores *e não apenas identificá-los no plano da existência objetiva.*

Será fora de dúvida que a referida definição do instituto do lançamento tributário (art. 142 do CTN) seria realmente uma *tarefa da doutrina jurídica*, não cabendo à Lei, em princípio, substituir-se a essa função essencial dos doutores; contudo, a presença de uma definição legalmente positivada de determinado instituto jurídico *tem a inegável vantagem de reduzir quase a zero as discussões acerca do seu conteúdo.*

Entende-se como aceitável e mesmo desejável que, em certas situações ou em algumas circunstâncias das relações jurídicas, *o legislador*

adote definições ou conceitos de relevantes institutos de Direito, parecendo ser essa também a opinião do douto HUGO DE BRITO MACHADO¹⁵⁵, assim se evitando que os esforços pela sua compreensão se consumam largamente na só delimitação do seu alcance.

Entretanto, mesmo havendo uma *definição legal*, o instituto do lançamento tributário continua desafiando os doutrinadores, no que respeita aos seus conteúdos possíveis e também no que diz respeito aos seus alcances, constituindo essa discussão o núcleo da dissertação contida neste capítulo.

3.2 CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Conquanto não seja próprio¹⁵⁶, o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, em seu artigo 142, assim conceitua o lançamento tributário,

¹⁵⁵ Confira-se em seu livro *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1990.

¹⁵⁶ José Souto Maior Borges leciona que "a definição de lançamento estabelecida no art. 142, caput do Código Tributário Nacional, não tem outro significado senão o de uma construção teórica do legislador que, subrogando-se autoritariamente no exercício da função doutrinária, pretende superar eventuais divergências teóricas sobre o conceito de lançamento com uma tomada de posição em termos de direito positivo. Ao invés de editar comando, avoca a definição de fenômeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa." (*Lei Complementar Tributária*, São Paulo, 1970, p. 99).

elemento nuclear do procedimento administrativo fiscal, ou seu ato final, dizimando possível vaguidade:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Para EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI *"a norma que deflui do art. 142 é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo. Trata-se de regra que determina à administração federal, estadual, municipal e distrital os modos de produção de ato-norma administrativo de lançamento válido."*¹⁵⁷, não é, portanto, simples determinação da acepção do termo "lançamento" contido no Código Tributário Nacional. Em verdade, delinea a atividade dos agentes do fisco na arrecadação dos tributos, tornando certa e exigível a obrigação fiscal.

¹⁵⁷ Lançamento Tributário, p. 130.

Instituto dos mais importantes do Direito Tributário, recebe múltiplas denominações. Na Itália, *accertamento*, termo que melhor traduz sua função de conferir precisão à obrigação fiscal; na Argentina, chamam de *determinación* e, em Portugal, é conhecido por *acto administrativo tributário*.

Do conceito legislado, *supra* explicitado, se extraem os aspectos que lhe são mais relevantes. Emerge do referido artigo que a atividade de lançamento tributário é privativa da autoridade administrativa fiscal, ainda que a participação do contribuinte, em alguns casos, o desencadeie, como se opera com os tributos adimplidos, modo próprio, pelo sujeito passivo, para posterior homologação do sujeito ativo, consoante impõe a dinâmica da atividade tributária dos tempos atuais e que, há muito, sustenta RUY BARBOSA NOGUEIRA:

"Mesmo no caso do chamado auto-lançamento ou também lançamento por homologação, embora o contribuinte efetue o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, os atos por êle praticados são apreciados ou controlados pela repartição, que os deverá homologar, se conformes com as relações de fato e de direito, previstas na lei ou ainda revê-los ou rejeitá-los de conformidade com esta.

É evidente que a eventual omissão da repartição, quer no lançamento por homologação, no lançamento misto, como no lançamento de ofício,

não desautoriza a qualificação geral de procedimento do lançamento, que é feita tendo em vista os lançamentos regulares".¹⁵⁸

Todavia, CARLOS CELSO ORCESI DA COSTA, após reconhecer a grande importância do lançamento fiscal, em lição mais recente e com razão, advoga a tese de que, embora seja um momento insuprimível para a liquidação da obrigação tributária, definitivamente não é um ato exclusivo da administração, podendo ser cumprido pelo contribuinte. Confira-se:

"Com efeito, parece-nos verdadeiro contra-senso prático, (até certo ponto desmentido pela interpretação sistemática do CTN), sustentar-se que o lançamento é ato privativo da administração. Tomem-se três dos maiores impostos brasileiros: IPI, ICM e Imposto de Renda. Provavelmente em 99% das saídas de mercadorias (ou produtos industrializados), e mesmo do imposto de renda, é o contribuinte que realiza cálculos, escrituração, apuração final, débitos menos créditos, rendimentos menos deduções e compensações (IR na fonte, por exemplo), até a complementação do auto-cálculo do imposto devido.

(...)

A realidade legislativa do art. 142 ("competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento."), portanto, está palpavelmente superada pela dinâmica velocíssima da tributação. O art. 142 foi pensado, há mais de 25 anos, para sugerir uma participação ativa e onipresente, vinculada e obrigatória, do fisco na apuração dos créditos. Era a concretização da

¹⁵⁸ Teoria do Lançamento Tributário, p. 34.

idéia de que a autoridade administrativa deveria lançar o imposto através da notificação ao contribuinte. Hoje em dia, são poucos os impostos que seguem esse figurino, o principal deles, talvez, o imposto predial e territorial urbano,".¹⁵⁹

Também emerge do seu conceito que pouca margem de discricionariedade à autoridade fiscal foi conferida, posto lhe competir atuar exclusivamente nos limites determinados em lei, vedado qualquer juízo de conveniência e oportunidade quanto ao ato de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, o que importa tê-lo não somente como meio de atuação da administração dos tributos, mas também como inafastável garantia do contribuinte.

O procedimento administrativo do lançamento tributário, delimitado pelo próprio artigo 142, com acerto, é assim explicitado pela doutrina:

"3.1. Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Cuida-se de, antes da realização do lançamento, examinar se o fato ocorrido no mundo social (econômico, jurídico, físico) corresponde exatamente ao fato gerador (hipótese prevista em abstrato na lei tributária); se há, enfim, perfeita adequação entre o que aconteceu e a hipótese legal de incidência do tributo, com atenção

¹⁵⁹ Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária, p. 149/150.

quanto a configurar-se (ou não) caso de isenção, imunidade ou benefício algum. 3.2. Determinar a matéria tributável. Uma vez constatada a perfeita identidade acima referida, deverá a autoridade perquirir acerca da matéria tributável, em sentido qualitativo (natureza e qualidade do fato gerador) e quantitativo (avaliação do montante a submeter-se à tributação). 3.3. Calcular o montante do tributo devido. Aqui, verificada a natureza do fato gerador e atribuída a respectiva base de cálculo, a administração passará à operação aritmética de multiplicação da alíquota (indicada na lei) por referida base, no caso de tributo proporcional ou progressivo. Óbvio que, se de tributo fixo se tratar, nenhum cálculo restará a fazer. 3.4. Identificar o sujeito passivo. O lançamento deverá individualizar o contribuinte ou responsável, seu nome completo, domicílio fiscal, inscrições obrigatórias, atividades etc. 3.5. Propor a aplicação da penalidade cabível. Na hipótese de lavratura de auto de infração, o agente limita-se a propor a multa devida, indicando a disposição legal em que se apoiou.¹⁶⁰

A sua edição sem qualquer mácula impõe a competência do agente para a prática do procedimento acima descrito, "que se vê na contigência legal de, mediante o procedimento previsto em lei, constituir o suporte físico do ato de lançamento (o documento de lançamento), conferindo suporte existencial à linguagem prescritiva do ato-norma, para que assim ingresse no ordenamento jurídico."¹⁶¹

¹⁶⁰ José Jayme de Macêdo Oliveira, *Código Tributário Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência*, p. 365.

¹⁶¹ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, p. 130.

Exige-se, ainda, a publicidade que ao lançamento deve ser conferida pela notificação do sujeito passivo, marco inicial para a produção de efeitos que lhe são peculiares, inclusive sua imutabilidade administrativa, consoante lição autorizada da doutrina portuguesa de DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS:

"Assim, enquanto não tiver sido notificado, não se trata, realmente, de um acto administrativo, na medida em que ainda não produziu os efeitos a que se dirigia. Até este momento, existe apenas uma decisão interna que ainda pode ser corrigida, alterada, suspensa ou revogada por parte do seu autor. A partir do momento em que foi notificado, a Repartição de Finanças ou o órgão competente ficam vinculados pelo seu acto; este torna-se executável, verificados os pressupostos legais; e inicia-se o prazo para o seu recurso procedimental ou judicial".¹⁶²

A motivação também compõe a essência do lançamento e nada mais representa que a verificação concreta de todos os elementos contidos, em abstrato, na lei tributária impositiva. Sua existência permite o controle do ato e limita ou impede o arbítrio do agente do fisco. O lançamento desmotivado é invariavelmente nulo.

¹⁶² *Direito Tributário*, p. 203.

Ressalte-se, por oportuno, que o conceito de lançamento, explicitado no Código Tributário Nacional, recebe severas críticas da doutrina, por conter expressões inapropriadas. Leciona HUGO DE BRITO MACHADO, que *"no lançamento se tem de calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário"*¹⁶³, em face da existência de tributos fixos, sendo incorreto afirmar que, no lançamento, simplesmente se tem de calcular o montante do tributo devido.

Igualmente, não é tido como de boa técnica, afirmar-se que o agente do fisco proponha a aplicação da penalidade cabível, porquanto, ainda segundo o mesmo autor, o *"que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade, não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante."*¹⁶⁴

¹⁶³ Curso de Direito Tributário, p. 120.

¹⁶⁴ Id., ib., mesma página.

3.3 VARIAÇÕES CONCEITUAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Sem ingressar no mérito das definições legais, muito bem explicitado por HUGO DE BRITO MACHADO¹⁶⁵, ainda que de forma sintética, pode-se afirmar que a doutrina, seja por crítica à definição legal positivada de lançamento tributário, seja forma de contribuição para a elaboração de um direito futuro, dentre outras causas, ao vislumbrar impropriedades na definição plasmada no art. 142 do Código Tributário Nacional, perante o que nele se acha contido, com ela não se conforma, emergindo daí inúmeros conceitos.

Exemplificativamente, podemos citar a lição de HUGO DE BRITO MACHADO, para quem, após afirmar que "*não podemos admitir as críticas feitas à definição legal de lançamento, a não ser como simples proposições para elaboração de um direito futuro.*"¹⁶⁶, defende pequeno reparo à parte final da definição legislada, com a substituição da expressão "*sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*" por "*aplicando, se for o caso, a penalidade cabível*".

¹⁶⁵ Recomenda-se, no que respeita ao assunto, especialmente a leitura das páginas 76/77, do livro *Temas de Direito Tributário*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1993.

¹⁶⁶ Id., ib., p. 80.

Desse modo, justifica o autor sua proposição, com inegável acerto, diante da função do lançamento, ato que importa a declaração da obrigação tributária e a constituição do crédito em toda a sua completude:

"Este reparo, como se verifica facilmente, é indispensável à harmonização das normas contidas expressamente no CTN, e até mesmo do próprio texto de seu art. 142, que indica como finalidade do lançamento constituir o crédito tributário. Recorde-se, apenas a título de ilustração, que o anteprojeto do CTN incluía, na definição de lançamento, a aplicação da penalidade, e não apenas sua proposta (art.105)".¹⁶⁷

JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS, em definição mais simples, e, para ele, melhor por mais genérica, entende o lançamento tributário como *"atividade administrativa, tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, a analisar o fato imponible ocorrido e a calcular o montante do debito fiscal, constituindo o crédito tributário."*¹⁶⁸, argumentando:

"Que significa isso? Verificar se ocorreu mesmo aquele fato imponible. Segunda finalidade, função ou alcance do lançamento: analisar o fato imponible ocorrido e verificar se está conforme a lei, se foram atendidas todas as condições, se foram observados todos os requisitos e, terceira finalidade, calcular o débito tributário. Exatamente nesta função de

¹⁶⁷ Id., ib., p. 80/81.

¹⁶⁸ Elementos de Direito Tributário, p. 416.

cálculo vão aparecer todas aquelas providências que o código Tributário, em sua função educacional, embora como direito positivo, como diploma legal, mencionou expressamente: verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o imposto devido, identificar o sujeito passivo e o Código poderia dizer-não ficaria bem, mas poderia dizer-et caetera."¹⁶⁹

Percebe-se que o conceito sugerido nada acrescenta, porquanto, para justificar-se, socorre-se da definição posta, ainda que a ela confira função simplesmente educacional, ao discriminar as providências a serem atendidas pelo agente do fisco.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, "*Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.*"¹⁷⁰

Filia-se o ilustre autor, diante da controvérsia doutrinária no que se refere ao lançamento fiscal como ato ou procedimento

¹⁶⁹ Id., ib., p. 415/416.

¹⁷⁰ *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, p. 248-249.

administrativo, e ao contrário do estabelecido no conceito legislado, firmando seu primeiro reparo, diz que o lançamento é um ato administrativo simples, possivelmente decorrente ou resultado de um procedimento administrativo; mas o último não o integra necessariamente e não compõe sua essência, porquanto se perfectibiliza e produz efeitos pela manifestação de uma única vontade.

Estabelece, ainda, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao formular o seu conceito de lançamento, que é ato administrativo modificativo ou assecuratório, posto que, quanto à primeira categoria, tem por função *"acrescer a eficácia das relações jurídicas tributárias, que nasceram com objeto em estado de indeterminação (sabe-se, apenas, da existência de um direito subjetivo e de um dever jurídico correlato), formalizando o crédito tributário, que, após ele, passa a ser exigível, nos termos que estabelece."*¹⁷¹.

Ao sustentar ser o lançamento ato administrativo assecuratório, invocando o IPI e o ICMS como exemplos, diz o autor que

¹⁷¹ Id., ib., p. 252.

quando " o lançamento não é essencial à vida jurídica do tributo, quando lavrado, apresenta cunho eminentemente assecuratório, nada acrescentando ao nível de eficácia da obrigação tributária. É que, sem tal expediente, não achará o credor fórmula adequada de garantir seus direitos."¹⁷²

Também doutrina o autor, merecendo realce, que a mais relevante função do lançamento não ficou explicitada na definição legislada, ou seja: estipular os termos da exigibilidade da prestação, melhor dizendo, determinar o momento ou prazo conferido ao sujeito passivo para o seu adimplemento. Tal falta constitui grave esquecimento do legislador, consoante lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, porquanto nas notificações de lançamento sempre se pode observar a fixação de prazo para a efetivação da prestação.

GERALDO ATALIBA, por sua vez, em feliz síntese, ensina que o lançamento é "o reconhecimento oficial do fato imponível,

¹⁷² Id., ib., mesma página.

qualificando-o juridicamente."¹⁷³ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI define o lançamento *"como ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota."*¹⁷⁴

ALBERTO XAVIER, após elencar quatro importantes defeitos plasmados na conceituação do lançamento, define-o como o *"ato administrativo de aplicação da norma tributária material, que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência."*¹⁷⁵

Finalmente, HÉCTOR VILLEGAS chama de lançamento o *"procedimento integrado por um ato ou por um conjunto de atos, dirigidos a verificar, em cada caso particular, se existe uma dívida tributária (an*

¹⁷³ *Elementos de Direito Tributário*, p. 416.

¹⁷⁴ *Lançamento Tributário*, p. 133.

¹⁷⁵ *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 66.

debeatur), em caso positivo, quem é o obrigado a pagar o tributo ao fisco (sujeito passivo) e qual é o montante da dívida (*quantum debeatur*).”¹⁷⁶

De qualquer modo, extrai-se, dos conceitos doutrinários e legal, todas as características do lançamento fiscal, valendo repetir a afirmação de HUGO DE BRITO MACHADO, para quem as manifestações doutrinárias, em sentido diverso do contido no art. 142 do Código Tributário Nacional, devem ser tidas como proposições dirigidas a alterações legislativas futuras.

3.4 NECESSIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Não há como deixar de reconhecer o liame indissolúvel que o lançamento tributário possui com a relação fiscal, e mesmo sua importância, afinal, o procedimento administrativo tributário tem-no como seu elemento nuclear, no momento em que a obrigação tributária se explicita em toda sua inteireza, e o crédito tributário finalmente surge.

¹⁷⁶ *Curso de Direito Tributário*, p. 149.

Em verdade, somente o lançamento tributário opera a aplicação das regras gerais de imposição fiscal, e, sem ele, não é possível ao Estado arrecadar sua maior fonte de receita, porquanto constitui seu exclusivo apanágio a verificação da ocorrência da obrigação tributária, identificação do contribuinte, apuração ou determinação do montante devido.

Quanto à necessidade e importância do lançamento, para depois tê-lo como a mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária, há muito lecionou RUY BARBOSA NOGUEIRA, descrevendo a relação de continuidade que se opera entre a lei fiscal, o fato gerador da obrigação tributária e o lançamento em si mesmo, a configurá-lo como procedimento administrativo cujo escopo é o completo delineamento do crédito do fisco:

"Realmente o titular do poder tributário manifesta sua vontade por meio da lei, descrevendo em abstrato os pressupostos de incidência. Em seguida, como ato - condição, edita a lei orçamentária. Êste quadro legal ainda não é suficiente para criar a relação jurídica tributária. Falta na bilateralidade jurídica um evento da parte do contribuinte, que é a realização do fato gerador.

Mas se a ocorrência do fato, em face do quadro legal, cria a relação jurídica tributária, entretanto, do ponto de vista prático ou da

*exigibilidade do direito creditório, não é suficiente. Falta ainda por parte da administração uma atividade para apurar a existência e a extensão da pretensão que o quadro legal e a ocorrência do fato lhe outorgam. Essa atividade é o lançamento tributário".*¹⁷⁷

Desse modo, diante do plexo de atividades que compõem os encargos da autoridade fiscal, o lançamento tributário desponta em posição de destaque, mesmo considerando a inevitável massificação e automação inerentes aos sistemas tributários contemporâneos, impedindo que seja difundida a tese do declínio do ato tributário, consoante lição de ALBERTO XAVIER:

"Sendo hoje o ato administrativo de lançamento praticado predominantemente no exercício de uma função de fiscalização e controle, eventualmente conducente à aplicação de sanções fiscais, mais do que no exercício de uma administração corrente, avoluma-se o seu significado de ato de autoridade potencialmente restritivo da propriedade e liberdade dos cidadãos.

*Bastaria este fato para concentrar, em derredor do lançamento, preocupações garantísticas, que visem a acautelar os particulares dos riscos de ilegalidade que nele se possam insinuar, preocupações essas suficientes para confirmar a relevância fundamental deste instituto nos quadros da ciência do Direito Tributário".*¹⁷⁸

¹⁷⁷ Teoria do Lançamento Tributário, p. 31.

¹⁷⁸ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 15.

Impõe-se o lançamento tributário, procedimento vinculado e obrigatório para a determinação do crédito em favor do fisco, porquanto o fato gerador, por si só, não o constitui. Previamente ao adimplemento da obrigação tributária é necessária a sua determinação em todos os aspectos: "*sujeitos intervenientes, qual a base de cálculo, qual a alíquota aplicável, quanto é devido e qual o prazo de recolhimento.*"¹⁷⁹

Ressai, portanto, configurada sua necessidade e importância em razão de ser, simultaneamente, ato de conhecimento, apuração e determinação, conforme se pode conferir na doutrina autorizada.



¹⁷⁹ Walter Gaspar, *Direito Tributário*, p. 129.

Capítulo 4

ATIVIDADE DE FORMAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

"A lei não é um pássaro que o legislador solta, abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que, do punho do Executivo, alça vôo para ir à caça do fato gerador. A regra jurídica contida na lei é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada"
(ALFREDO AUGUSTO BECKER).

SUMÁRIO: 4.1 *Introdução.* 4.2 *Requisitos de existência e de validade.* 4.3 *Competência para lançar tributos.* 4.4 *Lançamento tributário e due process of law.*

4.1 INTRODUÇÃO

No mundo jurídico e mais particularmente no mundo do Direito Público, sempre foi e continua sendo da máxima importância o problema da expressão dos atos administrativos; isso por que, nessa seara jurídica, vigora o preceito da estrita vinculação legal, o que, de certo modo, corta as possibilidades da criação subjetiva individual do agente estatal.

Será sempre do interesse buscar, nesse domínio, excluir toda a forma de improviso, pois a organização do sistema tem por base, principalmente, *a virtude dos vínculos*, de modo que os juízos realizados na atividade da formação do ato administrativo tributário de exigência fiscal *nunca são um juízo absoluto de oportunidade e de conveniência*, já que a margem de discricção é praticamente igual a zero.

Este capítulo elabora essas idéias e não escapa do objetivo de indicar, como resultado da atividade de formação da exigência tributária, algo como uma *imputação objetiva*, onde estejam presentes todos os elementos da obrigação, diretamente calcados nos princípios que regem a gênese de tal dever.

4.2 REQUISITOS DE EXISTÊNCIA E DE VALIDADE

Não obstante ainda grasse, na doutrina, controvérsia quanto à natureza jurídica do lançamento fiscal, por entender que se trata, em verdade, de um ato administrativo, e não de um procedimento, como define o Código Tributário Nacional, que não laborou com o rigor conceitual que se exige e espera do legislador, para sua existência e validade se impõe o atendimento dos cinco requisitos clássicos, que outorgam juridicidade a todo ato administrativo, também denominados elementos: *competência, finalidade, forma, motivo e objeto*, sob pena de ser o lançamento nulo, inapto a gerar ou provocar alterações na seara fenomênica jurídica.

Nesse sentido, confira-se a lição de NAPOLEÃO NUNES

MAIA FILHO:

*"Com essa configuração autonômica, o lançamento tributário se submete ao controle da legalidade de todos os seus requisitos, não podendo haver flexibilidade quanto à sua invalidade, se comprometido qualquer um daqueles cinco requisitos que o habilitam à produção de efeitos jurídicos."*¹⁸⁰

Por competência administrativa entenda-se a delimitação expressamente fixada pela Constituição, por lei ou atos organizacionais¹⁸¹, do plexo de atividades a cargo do agente público, derivada da repartição e organização dos encargos estatais.

Leciona, com propriedade, ainda, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, dissecando as lindes da competência *ratione materiae*, *ratione loci* e *ratione personae*, que a "verificação da competência administrativa da Autoridade se desenvolve através de critérios técnicos que orientam a conclusão do analista; esses critérios podem ser agrupados em três categorias, a saber: (1) a matéria que por lei tenha sido incluída nas atribuições do agente; (2) a base territorial previamente fixada na lei para o exercício das suas atribuições; e (3) o lapso temporal do

¹⁸⁰ *Temas de Direito Administrativo e Tributário*, p. 110.

¹⁸¹ José dos Santos Carvalho Filho, *Manual de Direito Administrativo*, p. 68.

desempenho, que se dilarga do momento da investidura inicial regular até o instante da sua cessação por qualquer motivo legal."¹⁸²

Após invocar orientação de CAIO TÁCITO, para quem a competência não é um cheque em branco, LÚCIA VALLE FIGUEIREDO reproduz a seguinte lição de SEABRA FAGUNDES:

*"A competência vem rigorosamente determinada no Direito Positivo como condição de ordem para o desenvolvimento das atividades estatais e, também, como meio de garantia para o indivíduo que tem na sua discriminação o amparo contra os excessos de qualquer agente do Estado."*¹⁸³

Quanto ao lançamento, o Código Tributário Nacional determina ser ato privativo da autoridade administrativa, norma explicitadora da inderrogabilidade como característica da competência, o que inviabiliza sua execução, transferida a terceiro, ainda que, por acordo ou consentimento do agente, porquanto está fixada expressamente pela Lei n.º 5.172/66.

¹⁸² op. cit. p. 112.

¹⁸³ Curso de Direito Administrativo, p. 176.

Também acerca da prática do lançamento, advinda da improrrogabilidade da competência administrativa, o agente ao qual a lei não conferiu poderes para a sua feitura "*não poderá vir a tê-los supervenientemente, a menos que a antiga norma seja alterada.*"¹⁸⁴. Realce-se, por oportuno, que a competência para lançar o tributo é indelegável, sob pena de invalidação do ato, porquanto inexistente norma expressa que a autorize, e restou outorgada com exclusividade.

O resultado que a Administração Pública deseja alcançar, com a prática do ato de lançamento, constitui a sua finalidade que, em suma, é a arrecadação de recursos financeiros, ocasionada pela verificação da ocorrência de um fato imponível e que, *lato sensu*, constitui meio necessário ao atendimento da finalidade pública, apanágio último de todo e qualquer ato administrativo.

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, tratando da teoria do desvio de poder, como mácula ao elemento finalidade do ato administrativo, sentencia:

¹⁸⁴ Op. cit., p. 68.

*"Seja infringida a finalidade legal do ato (em sentido estrito), seja desatendido o seu fim de interesse público (sentido amplo), o ato será ilegal, por desvio de poder. Tanto ocorre esse vício quando a Administração remove o funcionário a título de punição, como no caso em que ela desapropria um imóvel para perseguir o seu proprietário, inimigo político. No primeiro caso, o ato foi praticado com finalidade diversa da prevista na lei; no segundo, fugiu ao interesse público e foi praticado para atender ao fim de interesse particular da autoridade."*¹⁸⁵

HELLY LOPES MEIRELLES, em comentário ao tema "abuso do poder, desvio de finalidade", ensina:

*"O ato praticado em desvio de finalidade - como todo ato ilícito ou imoral ou é consumado às escondidas ou se apresenta disfarçado sob o capuz da legalidade e do interesse público. Diante disto, há que ser surpreendido e identificado por indícios e circunstâncias que revelem a distração do fim legal, substituído arditosamente por um fim ilegal ou imoral ..."*¹⁸⁶

Na verdade, o *desvio de finalidade* na prática do ato administrativo importa desatendimento ao princípio da moralidade, incidente por valor democrático e expressa determinação do art.37, *caput*, da CF-88.

¹⁸⁵ *Direito Administrativo*, p. 194.

¹⁸⁶ *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 97.

Fez o Ministro CELSO DE MELLO, em voto luminoso acolhido no Supremo Tribunal Federal, as seguintes proclamações:

"Os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte - quaisquer que sejam as razões invocadas - um estado de submissão tributária inconvincente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, submeta-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamento do poder de tributar reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

A Lei Fundamental delinea, pois, em prescrições revestidas do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro estatuto do contribuinte que, na lição da doutrina, impõe, em tema tributário, limites insuperáveis aos poderes do Estado.

Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.

*É preciso, pois, Sr. Presidente, reiterar a advertência de que o uso ilegítimo do poder de tributar, pelo Estado, não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República".*¹⁸⁷

Quanto ao elemento forma do ato administrativo, igualmente requisito de existência e validade, especificamente no que tange ao lançamento fiscal, entenda-se como tal a sua própria exteriorização ou manifestação.

¹⁸⁷ ADIn (ML) n. 926-5 - DF - Relator: Min. Sydney Sanches.

De fato, a inobservância da forma estabelecida em lei importa a nulidade do ato, também por que, na seara do Direito Público, a forma constitui garantia do administrado, consoante oportuna lição de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO:

*"No Direito Administrativo, o aspecto formal do ato é de muito maior relevância do que no Direito Privado, já que a obediência à forma (no sentido estrito) e ao procedimento constitui garantia jurídica para o administrado e para a própria Administração; é pelo respeito à forma que se possibilita o controle do ato administrativo, quer pelos seus destinatários, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado".*¹⁸⁸

Exige-se, para o lançamento, a forma escrita, por razões de segurança e certeza jurídica diante da constrição pecuniária a atingir o contribuinte, facilitando juízos quanto à sua adequação.

O lançamento, nessa ordem de idéias, tem de apresentar-se como *via segura*, instrumento destinado a viabilizar e não a dificultar a insurgência do administrado por ele atingido.

¹⁸⁸ op. cit. p. 192.

Tem-se, pois, na ausência de forma escrita, conduta ofensiva ao princípio da moralidade administrativa, estabelecido no art. 37 da CF-88, desde que, como diz CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, essa moralidade se expressa na *lealdade, na boa-fé, e na ausência de comportamento astucioso, evitado de malícia, produzido com o propósito de confundir e dificultar o exercício de direitos.*¹⁸⁹

Afirma CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que o art.37, *caput* da CF-88, expande comando no sentido de que, pelos princípios que devem nortear a conduta administrativa, não se pode ter a entidade integrante da Administração Pública agindo com o mero propósito de *sacar vantagens em detrimento da parte privada.*¹⁹⁰

Aplicável, ao caso, a advertência do ilustre autor para quem, ao se examinar o ato administrativo, seja verificada a inteligência oferecida, para saber se ela se ajusta dentro dos limites da *razoabilidade* perante a

¹⁸⁹ *Elementos de Direito Administrativo*, p.70.

¹⁹⁰ *Contrato Administrativo - Direito ao Equilíbrio Econômico Financeiro*. in RDP vol.90, p.101.

situação concreta que se revela, evitando-se uma imprópria qualificação dos fatos, uma desproporcional aplicação do sentido da norma.¹⁹¹

No Direito Brasileiro, como também registra CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, as condutas dos administrados somente podem sofrer constringências administrativas quando se enquadrem em específica tipificação legal e nunca por configuração oriunda da vontade de uma autoridade.¹⁹²

De fato, consoante lição de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, aplicável ao lançamento e intrínseca à exigência da forma escrita, o princípio da legalidade que preside a todo desenvolvimento da ação administrativa, impede que a autoridade possa formular *juízos de adequação* com o propósito de aplicar uma restrição, se não existe a tipicidade específica na Lei para autorizá-la.¹⁹³

A CF/88 instituiu um rol de *direitos fundamentais* (art.5º) que impedem possam as leis, os atos administrativos e também as decisões

¹⁹¹ *Curso de Direito Administrativo*, p.124 .

¹⁹² *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*, p.83.

¹⁹³ *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, vol. I. p.564 .

judiciais estabelecer situações, obrigações, constrangimentos de qualquer natureza que, eventualmente, contrariem os valores considerados nesses direitos, como demonstra CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.¹⁹⁴

Realmente, não pode a exigência ser resultado da mera vontade fiscal, pois, conforme lição jurisprudencial do Egrégio Tribunal Regional Federal da Primeira Região¹⁹⁵, tem-se que " *a atividade administrativa-fiscal do Estado é plenamente vinculada e assenta-se no princípio da legalidade, não podendo impor sanções ou efetuar lançamentos com base em presunções.*"

Exigir, quando da materialização do lançamento fiscal, o que não esteja determinado expressamente em LEI constitui ato nulo por violar o princípio da reserva legal, segundo o qual "*ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*" (CF/88, art. 5.º, II).

¹⁹⁴ *Controle Judicial dos Atos Administrativos*, in RDP vol.65/27, grifos nossos.

¹⁹⁵ TRF/5ª Região - Apelação Cível n.º 90.01.08173-8, Acórdão Unânime da Terceira Turma, julgamento em 17.12.90., Rel. Juiz Vicente Leal, in Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados, vol. 128, p.71.

Na verdade, o controle do lançamento fiscal apenas pode ser feito quando este for escrito, decorrendo daí a necessidade de sua formalização solene, pelo que sua expressão de legitimidade, em qualquer caso, implica a necessidade da autoridade fazendária demonstrar, indubitavelmente, como, quando e onde ocorreu o fato impositivo com o conseqüente nascimento da obrigação tributária.

Impõe-se notar que o Código Tributário Nacional que determina seja dada à lei interpretação mais favorável ao contribuinte, havendo o Supremo Tribunal Federal proclamado que esse preceito tenha o mais amplo alcance.^{196/197}

Ser o lançamento fiscal escrito permite vislumbrar, também, se a Administração Fiscal se empenhou na busca da verdade substancial, que RUY BARBOSA NOGUEIRA ensina constituir-se no esforço investigatório, inclusive em benefício do fiscalizado.¹⁹⁸

BFD

¹⁹⁶ RTJ 120/1324.

¹⁹⁷ RE n.º 90.143, Rel. Min. Soares Muñoz, in DJU de 16. 03.79, p.1185.

¹⁹⁸ *Curso de Direito Tributário*, p.238.

Na verdade, exatamente para que a Administração Fiscal não estabeleça constrangimentos indevidos para os administrados, a lei concede aos seus agentes amplos poderes instrutórios, como alerta ALBERTO XAVIER DE OLIVEIRA.¹⁹⁹

A investigação, salienta JOSÉ FREDERICO MARQUES²⁰⁰, constitui não somente um poder-dever do Fisco, mas um direito do contribuinte à verdade material tributária, à exatidão legal da ação fiscal.

Antes de constranger o administrado com lançamentos, o agente fiscal tem o dever indeclinável de realizar diligências probatórias relativas ao fato específico, pois, do contrário, pratica abuso de poder.

Também decorre da manifestação do ato de lançamento a necessidade de sua motivação, consoante preleciona CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, com inteira propriedade:

"Assim, o administrado para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos. Igualmente, o

¹⁹⁹ *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 109.

²⁰⁰ *Processo Tributário*, in RDP vol. 4 p. 81

Judiciário não poderia conferir-lhe a real justeza se a administração se omitisse em enunciá-las quando da prática do ato. É que se fosse dado ao Poder Público aduzí-los apenas serodiamente, depois de impugnada a conduta em Juízo, poderia fabricar razões ad hoc. Construir motivos que jamais ou dificilmente se saberia se eram realmente existentes e/ou se foram deveras sopesados à época em que se expediu o ato questionado."

201

Desse modo e a título de exemplo, não se pode invocar, simplesmente, fé-pública do agente fiscal para pretender dar fundamento fático ou jurídico ao lançamento, o que revelaria o despropósito de postura oficial sob regime democrático, quando se tem como pressuposto constitucionalmente garantido que a autoridade deve atuar conforme o devido processo legal, o que implica permitir o conhecimento, pelo administrado, das imputações e meras afirmativas do agente do fisco.

Como diz a doutrina mais autorizada²⁰², sem a motivação adequada de sua conduta, a autoridade estaria sonegando ao administrado elementos para que possa aferir a obediência aos princípios da legalidade,

²⁰¹ *Elementos de Direito Administrativo*, p.69

²⁰² Rogério Lauria Tucci e José Rogério Cruz e Tucci. *Constituição de 1988 e processo*. Revista dos Tribunais, 1992, p. 158 e Carlos Ari Sundfeld. *Fundamentos de Direito Público*. Malheiros, 1992. p. 101.

impessoalidade e moralidade, que a CF/88, em seu Art. 37, impõe à Administração Pública.

Constitui ensinamento doutrinário muito divulgado, que a ação administrativa tributária não pode ser arbitrária, configurando-se, pelo contrário, uma ação vinculada para o resguardo do princípio da legalidade e da adequação típica.²⁰³

Assim é que, tratando-se especificamente dos casos de lançamento revisto de ofício pela Autoridade Administrativa, em contradição com a declaração do contribuinte, o Código Tributário Nacional, em todas as hipóteses previstas e autorizadas, condiciona o lançamento à efetiva comprovação da falsidade, da inexatidão ou omissão dos elementos declarados (art. 149, I a IX), explicitando, portanto, a necessidade de expressa motivação para a prática do ato.

Oferecendo conseqüência ao princípio da motivação, há muito o extinto TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, repelindo

²⁰³ Confira-se Alberto Xavier. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, Pág. 92; Minhoto Júnior. *Limites típicos na ação administrativa em matéria tributária*. São Paulo, 1977, Pág. 41.

procedimentos autoritários e ilegais na área administrativa fiscal, proclamou que:

*"quando o fisco desconfia e acusa, e providencia sanções, cabe provar a acusação para o que as leis e regulamentos constitucionalmente armem o Estado do direito de ver, de investigar, e reaver o que é seu e de punir. Na esfera administrativa, toca-lhe então o ônus da prova".*²⁰⁴

Finalmente, DIÓGENES GASPARINI lembra que a *"discussão, motiva/não motiva, parece resolvida com o advento da Lei federal n. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal. Pelo art. 50 dessa lei todos os atos administrativos, sem qualquer distinção, deverão ser motivados, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. Assim, tanto os atos administrativos vinculados como os discricionários devem ser motivados. O fato de esse artigo elencar as situações em que os atos administrativos devem ser motivados não elide esse entendimento, pois o rol apresentado afeiçoa-se a tais espécies."*²⁰⁵

Também integra os elementos do ato administrativo, sendo mesmo um de seus requisitos de existência e validade, o motivo da sua

²⁰⁴ MS. nº 4.304, DF, Ac. Un. de 7.3.55. Apud. SEFIR nº 18, pág.17.

²⁰⁵ *Direito Administrativo*, p. 60-61.

prática, que não se confunde com a motivação acima estudada, tão - pouco com o móvel, qualificado como o que suscita a vontade do agente, a sua intenção.

De fato, diz, ainda, DIÓGENES GASPARINI que o motivo é *"a circunstância de fato ou de direito que autoriza ou impõe ao agente público a prática do ato administrativo. Consubstancia situações do mundo real que devem ser levadas em consideração para o agir da Administração Pública competente. São ações ou omissões dos agentes públicos ou dos administrados ou, ainda, necessidades do próprio Poder Público que impelem a Administração Pública à expedição do ato administrativo."*²⁰⁶

Tratando-se especificamente do lançamento tributário, o motivo da sua prática é a efetiva ocorrência da situação prevista em lei, denominada motivação legal. O ato de lançamento, por ser atividade vinculada, não confere ao agente fiscal qualquer opção; ocorrida a situação

²⁰⁶ Id., ib., p. 58/59.

de fato ou de direito, chamada predominantemente de fato gerador, exige-se que se proceda ao lançamento.

Conquanto defenda CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que o motivo "*é externo ao ato. Inclusive o antecede. Por isso não pode ser considerado como parte, como elemento do ato.*"²⁰⁷; de suas lições se pode extrair que o ato administrativo, como é espécie o lançamento, será ilegítimo quando o motivo de fato for diferente do motivo de direito, que nada mais representa que a previsão abstrata da situação que enseja a prática do ato.

Impõe-se, pois, no que tange ao controle do ato administrativo quanto ao seu motivo, que indubiosamente se aplica ao lançamento fiscal, verificar-se se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato e a necessária correspondência entre o motivo que o embasou e o motivo previsto na lei.

²⁰⁷ op. cit. p. 340.

Derradeiro elemento do ato administrativo é seu objeto, por muitos designado de conteúdo, definido por JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO como "*o objetivo imediato da vontade exteriorizada pelo ato, a proposta, enfim, do agente que manifestou a vontade com vistas a determinado alvo.*"²⁰⁸. Em linguagem mais simples, em nota de rodapé que faz o autor citado, a resposta à indagação "para que serve o ato?".

Tratando-se do lançamento, o próprio artigo 142 do CTN indica qual é o seu objeto: em verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Tem-se, no caso, objeto vinculado porquanto o autor do ato não pode se afastar do que a Lei n.º 5.172/66 estabeleceu anteriormente, devendo cingir-se à determinação normativa.

²⁰⁸ op. cit. p. 70.

Tamanha é a importância da infra-estrutura do ato administrativo que a Lei n.º 4.717/64, conhecida como Lei da Ação Popular, em seu art. 2º, determina serem nulos os atos que indica, eivados de vício de incompetência, vício de forma, ilegalidade do objeto, inexistência dos motivos e desvio de finalidade.

Conceitua referido dispositivo que *"a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou"*; que *"o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato"*; *"a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo"*; *"a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido,"* e, por fim, *"o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência"*.

Finalmente, pode-se afirmar que o lançamento tributário tem, no atendimento ao conjunto de elementos que formam o ato administrativo, seu suporte de existência e validade, cujo primeiro escopo é excluir o arbítrio, limitando a atividade impositiva, obrigatória e vinculada, exclusivamente aos comandos que a disciplinam.

4.3 COMPETÊNCIA PARA LANÇAR TRIBUTOS

A teor do disposto no CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Também se apresenta como premissa do nosso Direito Tributário Positivo, afirmar-se que os tributos, indistintamente, se submetem ao lançamento. Em decorrência de tais assertivas, o legislador, perdido em contradições e inconsistências terminológicas, criou a ficção do lançamento por homologação, tácita ou expressa, ainda quando configurada a total omissão do sujeito ativo²⁰⁹.

²⁰⁹ A esse respeito, confira-se a lição do professor Luciano Amaro em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva, 1997.

Preliminarmente, merece ser entendida com reservas a lição autorizada de ZELMO DENARI, que em abstrato, é de absoluta precisão, quando se refere às normas disciplinadoras das modalidades de lançamento conjugadas ao seu conceito legislado, textualmente defendendo que "*A dogmática jurídica recomenda que sejam compatibilizadas duas disposições normativas em conflito, em obséquio ao princípio da unidade sistemática, pois não é possível concluir-se pela antinomia de duas normas jurídicas do mesmo sistema.*"²¹⁰

De fato, em decorrência da divisão do lançamento em tipos ou modalidades diversas²¹¹, especialmente no que concerne ao chamado lançamento por homologação, impropriamente apelidado também de auto-lançamento, impõe-se verificar se realmente configura-se a privatividade da autoridade administrativa quanto à competência para lançar tributos, afastando-se, se for o caso, a interpretação literal e sistemática das normas que tratam da constituição do crédito tributário.

²¹⁰ *Curso de Direito Tributário*, p. 241.

²¹¹ Paulo de Barros Carvalho, como acerto, critica a divisão do lançamento tributário em lançamento por declaração, lançamento por homologação e lançamento de ofício. Defende o ilustre autor que, se o lançamento tributário é ato administrativo, e não procedimento, não se pode considerar jurídica uma classificação que o entenda como procedimento, considerando os momentos que precedem o lançamento em si mesmo. Confira-se em seu *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, p. 267/268.

Tal questionamento decorre da consciência de que, na grande maioria dos casos, a dinâmica da obrigação tributária requer o concurso da parte nas atividades cujo conjunto pode constituir procedimento necessário à formalização do lançamento ou, quando se sabe que, caso o sujeito ativo pague espontaneamente o tributo devido, nos exatos termos da norma que o disciplina, a obrigação tributária foi satisfeita, sem a necessidade do lançamento.

No regime fiscal atual, a grande maioria dos tributos, tais como os impostos indiretos e aqueles retidos na fonte, inclusive o imposto de renda, reclama apuração e pagamento prévio a qualquer providência da Administração, nos termos expostos no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Referindo-se ao lançamento por homologação, ESTÊVÃO HORVATH, invocando orientação autorizada justificadora da preferência do legislador pela técnica do autolancamento, explicita que a escolha desta espécie tem implicações com o princípio da praticabilidade, *"no sentido de que esse método busca uma aplicação mais cômoda, simples, econômica e*

funcional da lei tributária."²¹² Defende, ainda, ser o autolançamento vantajoso para o contribuinte porquanto "*conhece por antecipação seu débito tributário, o que lhe permite dispor do seu patrimônio para outros fins, com certa segurança.*"²¹³

Tratando dos atos praticados pelo sujeito passivo, no chamado lançamento por homologação, ALBERTO XAVIER defende ser a atividade do obrigado não um lançamento, apenas "*muito singelamente uma adequação espontânea e pacífica do destinatário do preceito ao comando legal, através do cumprimento da obrigação que este lhe impõe.*"²¹⁴

Permite-se à Fazenda Pública, valendo-se dos livros fiscais, de outros registros do contribuinte e demais instrumentos legítimos de fiscalização, posteriormente, apurar a correção do procedimento realizado pelo suposto devedor, *homologando-o*, caso perfeito, exigindo a *complementação pecuniária* apurada, se for verificada, ou, quando *excessivo*, permitindo a restituição.

²¹² Lançamento tributário e "autolançamento", p. 49.

²¹³ Id., ib., mesma página.

²¹⁴ op. cit., p. 80.

Tanto é assim que parcela da doutrina, inspirada na lei americana e na imprecisão e incoerência do legislador nacional, defende poder ser o lançamento praticado em momento anterior ao pagamento, ou posteriormente, quando sua realização seria meramente eventual.

Referida posição emerge especialmente do dispositivo legal que trata do lançamento por homologação. Segundo a norma, conquanto a participação do contribuinte seja indubitosa e fundamental, o lançamento *se opera, exclusivamente*, quando a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, *caput*).

Desse modo e antes disso, não há que se falar em lançamento, tão - pouco se pode afirmar que o obrigado realiza lançamento, muito embora se deva reconhecer a prática de atos precedentes ao acerto, ainda que tácitos, necessários, realizados pelo contribuinte.

Pode-se afirmar que *"a obrigação apurada através do autolancamento é simples cálculo mental do contribuinte, que se limita a extrair, dos livros fiscais e em certo período de tempo, o montante das operações tributáveis, aplicando a alíquota legalmente prevista e preenchendo, afinal, a guia de recolhimento própria."*²¹⁵

Contrário ao exposto comando do artigo acima invocado, ALBERTO XAVIER chama de aberrante a figura do lançamento por homologação, por não consistir em acerto no sentido técnico.

Confira-se:

*"Ainda que se entenda que a "homologação" se refere ao pagamento (e não ao lançamento), a verdade é que uma homologação expressa não constitui em si mesmo um lançamento em sentido técnico, pois este consiste numa exigência de prestação tributária, enquanto da constatação da legalidade de um pagamento não resulta, por definição, exigência alguma. De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente - e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício no que concerne ao montante em falta; ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei — e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação."*²¹⁶

²¹⁵ Zelmo Denari, op. cit., p. 241.

²¹⁶ op. cit., p. 86.

Em verdade, a expressa homologação do procedimento realizado pelo obrigado dificilmente ocorre, tanto que a Lei n.º 5.172/66 refere-se, no § 4º do art. 150, à homologação tácita pelo decurso do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, se outro não for fixado, ressalvados os casos nela explicitados.

Tem-se, ainda, que a imprecisão e incoerência do legislador pátrio ressaltam configurada quando, após estabelecer que a determinação do crédito tributário é ato privativo da autoridade, ao tratar do lançamento por homologação, afirma que a mesma autoridade pode homologar aquele praticado pelo particular, contribuinte.

Valendo-se da autorizada lição também de ALBERTO XAVIER se pode concluir:

" ... nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do "lançamento por homologação": não há lançamento no "autolancamento" pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na "homologação expressa", pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na "homologação tácita", que também não é um ato

*administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos."*²¹⁷

No mesmo sentido é o ensinamento de LUCIANO AMARO, para quem o lançamento por homologação representa enorme dose de artificialismo do legislador:

*"Para respeitar a conceituação adotada pelo Código, nenhuma dificuldade houve em identificar o lançamento de ofício como atividade da autoridade, e foi fácil contornar a idéia de lançamento misto, ao reservar-se a designação de lançamento para a atuação da autoridade, pondo a colaboração do sujeito passivo como mero dever de informar (sem reconhecê-lo como partícipe do ato de lançamento). O problema, porém, surgiu no caso dos tributos ditos "autolancados", onde não é fácil conciliar a afirmação de que o lançamento é procedimento da autoridade com a evidência de que a autoridade nada faz antes do sujeito passivo recolher o tributo, o que, obviamente, implica terem sido cumpridas pelo sujeito passivo as etapas necessárias à determinação do valor do tributo (em resumo: o sujeito passivo operou a subsunção do fato e cumpriu o mandamento legal). Se o cumprimento dessas tarefas não é lançamento, e a autoridade administrativa nada faz no sentido de implementar um ato a que se possa designar de lançamento, não seria o caso de dizer-se que, nessas situações, inexistente a figura do lançamento".*²¹⁸

Também MARCO AURÉLIO GRECO:

²¹⁷ Id., ib., p. 89-90.

²¹⁸ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 335.

"Aqui vem à tona mais uma perplexidade, que é a de conjugar o disposto no art. 142, quando afirma que o "lançamento" constitui o crédito tributário — e, logicamente, sem este o crédito não se constitui — com a hipótese do lançamento por homologação em que — de acordo com o § 1º do art. 150 — "o pagamento antecipado pelo obrigado, nos termos deste artigo, extingue o crédito..." (grifamos). Ora, para extinguir algo é preciso que ele exista..."²¹⁹

Desse modo, apesar das lúcidas críticas que faz a doutrina, no que tange aos dispositivos normativos reguladores do lançamento fiscal, apontando inclusive graves impropriedades, como visto, em face do Direito Positivo Brasileiro, pode-se afirmar que a competência para efetivar o ato de lançamento tributário pertence exclusivamente à autoridade fiscal, conquanto muitas vezes possa se afastar do conceito explicitado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, consoante se dá com o acerto por homologação tácita ou expressa.

Tal assertiva também advém da consciência de ser o lançamento ato jurídico administrativo, privativo da autoridade administrativa.

²¹⁹ *Dinâmica da Tributação e Procedimento*, p. 235.

O significado da expressão "autoridade administrativa", para MARCO AURÉLIO GRECO, no contexto do Código Tributário Nacional, "é o de aparato administrativo das entidades públicas de dignidade constitucional, quer dizer aquelas pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo. Como se vê, a aceção é muito restrita, alcançando unicamente União, Estado, Distrito Federal e Municípios."²²⁰

Todavia, adverte o ilustre autor que outras entidades, que não têm competência legislativa, também "possuem a aptidão para lançar e arrecadar tributos em seu próprio benefício, como se dá nos casos de parafiscalidade."²²¹, o que importa considerar a expressão "autoridade administrativa", para efeito do art. 142 do CTN, com um significado mais amplo que o acima exposto ou entender que seu emprego restou inadequado.

Merece atenção, ainda, o contido no artigo 1.012 e 1.013 do Código de Processo Civil, na seção que trata da avaliação dos bens do espólio e do cálculo do imposto *causa mortis*. Confira-se:

²²⁰ Id., ib., p. 253.

²²¹ Id., ib., mesma página.

"Art. 1.012 - Ouvidas as partes sobre as últimas declarações no prazo comum de dez (10) dias, proceder-se-á ao cálculo do imposto.

Art. 1.013 - Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de cinco (5) dias, que correrá em cartório e, em seguida, a Fazenda Pública.

§ 1º - Se houver impugnação julgada procedente, ordenará o juiz novamente a remessa dos autos ao contador, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo.

§ 2º - Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto."

Percebe-se que o lançamento fiscal, no caso do imposto de transmissão *causa mortis*, não é praticado por qualquer agente do fisco, mas pelo juízo do inventário, com o auxílio de seus órgãos auxiliares, se for o caso, o que implica evidente contradição com o contido no art. 142 do CTN.

Finalmente, é correto afirmar-se que inexistente um delineamento perfeito e acabado do que se possa entender por lançamento fiscal, que resta dependente, sempre, da maneira como o Direito Positivo o disciplina. Desse fato resulta a perplexidade do estudioso diante das características que gravam algumas espécies de lançamento e suas não - conformações com o conceito legislado.

4.4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E *DUE PROCESS OF LAW*

A Constituição Federal de 1988, ao restaurar a democracia no Brasil, consagrou normativamente, em grande amplitude, os direitos e garantias fundamentais,²²² como anunciado em seu preâmbulo, o que projeta um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar, dentre outros, o exercício dos direitos sociais e individuais.

Desse modo, o texto constitucional em vigor explicita que "*ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;*" (art. 5º, LII), "*que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*" (art. 5º, LIV) e que "*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*" (art. 5º, LV), constituindo, em conjunto, parcela do grande plexo de limitações expressas da conduta do agente público em favor do

²²² ver Flávia Piovesan, *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*, 1ª Ed., Max Limonad

administrado, também na qualidade de parte de uma pretensão em curso no poder judiciário ou no seio da administração pública.

A ausência de estrutura material e humana, que qualifica de forma reprovável o atuar da administração pública, viabiliza e facilita meios e modos de afronta aos direitos do administrado, da propriedade privada, donde se faz maior a necessidade de proteção institucional contra essa violação, especialmente quando praticada pelo aparato estatal, posto que na órbita governamental se faz comum desconsiderar direito e garantias individuais a pretexto de interesse público, facilmente confundido com interesses meramente administrativos, interesses meramente arrecadatários.

Tem-se, pois, como extremamente valiosa a explicitação conferida na Carta Federal de 1988, que jamais pode ser excepcionada. Por outro lado, é sabido que, no Direito Constitucional moderno, o contexto normativo federal expressa imperatividade no que se refere às normas explicitadoras de direitos e garantias fundamentais que, segundo a melhor doutrina portuguesa, são regras de aplicação direta, independentes de

intervenção legislativa e que valem diretamente contra a lei, quando esta estabelece restrição em desconformidade com a Constituição.

Impoem-se considerações introdutórias, ainda que sumariadas, relativas ao tema dos direitos fundamentais, em cujo contexto se há de projetar o sentido e alcance da cláusula do devido processo legal pertinente ao lançamento tributário.

Os direitos fundamentais são, para VIEIRA DE ANDRADE²²³, os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Segundo JORGE MIRANDA²²⁴, os direitos fundamentais seriam os direitos objetivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.

Pode ser dito, por emergente de convergência doutrinária que, numa acepção ampla, os direitos fundamentais expressam a criação e a manutenção dos pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na

²²³ *Os Direitos Fundamentais*, p. 3 e seguintes.

²²⁴ *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, p. 49 e seguintes.

dignidade humana, sendo, em acepção restrita, direitos que o Direito vigente qualifica como tais.

Exatamente, por isto, se considera que os direitos fundamentais são aqueles direitos que receberam da Constituição um grau mais elevado de garantia ou de segurança, sendo imutáveis ou, pelo menos, de mudança dificultada, consoante emerge do inciso IV do § 4º do art. 60 da Lei Fundamental Brasileira.

PONTES DE MIRANDA, antes de iniciar os comentários ao art. 153 da Constituição Federal de 1967, com a redação e a numeração dadas pela Emenda n.º 1, de 1969, e ao estudar o conceito de Direito fundamental, afirmou:

*"...estes, diferentemente desses e daqueles, são absolutos e o próprio Estado não pode deixar de atendê-los: Direitos fundamentais valem perante o Estado e não pelo acidente da regra constitucional".*²²⁵

Extraí-se desses ensinamentos, existir e projetar-se com força e amplitude capaz de preservar valores de dignidade, solidariedade e

²²⁵ Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n.º 1, de 1969, Tomo IV, p. 617.

BFD

liberdade da vida social, um plexo de direitos incorporados à normatividade constitucional.

Ensina JORGE MIRANDA que os direitos consagrados e reconhecidos pela Constituição designam-se, por vezes, direitos fundamentais formalmente constitucionais, porque eles são anunciados e protegidos por normas com valor constitucional formal. Confira-se:

*“Todavia, a Constituição admite outros direitos fundamentais constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional. Por não terem a forma constitucional, denominam-se direitos materialmente fundamentais.”*²²⁶

O rol dos direitos e garantias fundamentais, emergentes do Título II, da Carta Magna Federal de 1988, é norma aberta porque abrange, além das positivações concretas, todas as possibilidades de direitos que se propõem no horizonte da ação humana²²⁷, conforme, aliás, restou expresso no parágrafo 2º, do art. 5º, da CF/88. Confira-se:

“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

²²⁶ op. cit., p. 153 e seguintes.

²²⁷ Verifique-se a lição de CANOTILHO, op. cit., p. 528.

Assim, conforme a distinção que a doutrina faz entre direitos fundamentais formalmente constitucionais e direitos fundamentais sem assento constitucional, importa estabelecer que o devido processo legal é direito fundamental, estando inserido na primeira espécie.

Realce-se, por oportuno, que os princípios e garantias constitucionais devem ser aplicados, sempre, com o sentido e alcance de restringir o exercício do poder.

Com propriedade, alertou PONTES DE MIRANDA que os direitos tidos como fundamentais ficam sujeitos a limitações, dizendo:

*"Diante dos direitos supra-estatais, o papel do Estado é apenas definidor das exceções. Quer dizer: o Estado aponta casos em que o direito não existe, devendo, porém, ficar dentro do âmbito que o conceito supra-estatal de cada um desses direitos lhe deixa".*²²⁸

Sabidamente, qualquer tipo de embaraço ou dificuldade que a conduta da Administração Pública ofereça, mesmo sem propósito, ao desempenho do administrado, ofende o *princípio do devido processo legal*,

²²⁸ op. cit., p. 626.

com o consectário da ampla defesa, e, viola o art. 5º, inciso LV, da Carta Constitucional.

Como bem lembra CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, *"o instituto do due process of law encontrou nas searas do Direito Administrativo um campo extremamente fértil para a sua mais recente afirmação"*²²⁹.

HELY LOPES MEIRELLES ensina que:

"O princípio da garantia de defesa, entre nós, está assegurado no inciso LV, do art. 5º, da atual Constituição, como decorrência do devido processo legal (Const. Rep. art. 5º, LIV), que tem origem no "due process of law" do Direito anglo-norte-americano.

Por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado, como a cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar a acusação, produzir prova de seu direito, acompanhar os atos da instrução e utilizar-se dos recursos cabíveis.

*Daí a justa observação de Gordillo de que "El princípio constitucional de la defensa em juicio, en el debido proceso, es por supuesto aplicable en el procedimiento administrativo, y con criterio amplio, no restritivo".*²³⁰

²²⁹ *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, pág. 319

²³⁰ *op. cit.*, p. 581/583.

Tem-se, portanto, que, sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada, é nulo o processo administrativo ou judicial, conforme têm afirmado a doutrina e decidido reiteradamente nossos Tribunais, confirmando a aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal, ou, mais especificamente, da garantia de defesa.

CELSONO RIBEIRO BASTOS define a ampla defesa como "*... o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.*"²³¹

Ensina, ainda, CELSONO RIBEIRO BASTOS que o contraditório "*se insere dentro da ampla defesa. Quase que com ela se confunde integralmente na medida em que uma defesa hoje não pode ser senão contraditória. O contraditório é, pois, a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.*"²³²

²³¹ *Comentários à Constituição do Brasil*, 2º vol., pág. 266.

²³² *Id.*, ib., p. 267.

JOSÉ CRETILLA JÚNIOR define a ampla defesa como:

*"Meio assegurado a todos os particulares ou funcionários que se vêem envolvidos nas malhas de processo administrativo ou inquérito administrativo. O princípio da ampla defesa ou da plena defesa, que encontra acolhida no âmbito do direito administrativo, opõe-se ao princípio inquisitorial, em que é repellido o contraditório, impossibilitando-se ao acusado produzir provas ou carrear para o processo elementos que lhe provem a inocência. A defesa encontra sua base no direito natural e o princípio de que ninguém pode ser condenado sem ser ouvido é que a informa. Não se concebe a possibilidade de uma repartição ou de qualquer parcela da Administração Pública instaurar processo contra indivíduo que não possa defender-se".*²³³

Vê-se, pois, que, mesmo antes de entrar em vigor a atual Constituição Federal, a doutrina já havia consagrado o entendimento da necessidade do respeito ao princípio da ampla defesa para os acusados em geral, inclusive nos processos administrativos.

PONTES DE MIRANDA ensinou que:

*"A defesa, a que alude o § 15, é a defesa em que há acusado; portanto, a defesa em processo penal, ou em processo fiscal-penal ou administrativo, ou policial".*²³⁴

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO salientou que:

²³³ Dicionário de Direito Administrativo, págs. 35/36.

²³⁴ Comentários à Constituição Federal de 1967 com a Emenda 1/69, tomo V, pág. 235.

"O princípio consagrado no art. 153, § 4º, da Constituição de 1967, deve ser associada à cláusula "due process of law" do Direito anglo-americano".²³⁵

Ensina OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO, tratando especificamente do processo administrativo:

*"A garantia de defesa, como princípio de eficácia, no procedimento administrativo, constitui, na ordem jurídica, imperativo categórico de natureza constitucional. A exata compreensão de AGUSTIN GORDILLO serve como advertência: 'el principio constitucional de la defensa em juicio, en el debido proceso, es por supuesto aplicabel en el procedimiento administrativo, y con criterio amplio, no restritivo.' Como antigamente, não se pode mais considerar o direito resultado da vontade consciente do legislador: há nele (como sempre houve) uma força intrínseca natural manifesta que emana do conhecimento (e respeito) de novas regras operacionais obrigatórias. Quando GORDILLO fala no devido processo aplicável no proceder administrativo (Direito Processual Administrativo), obediente a critério amplo e não restritivo, está mostrando o Direito Administrativo concebido na sua existência real, como condição de uma verdade objetiva que se obriga num sistema próprio. A função e o fim do Direito Administrativo não fazem fenômenos gerais abstratos, dissociados da realidade-jurídico-relacional, desde que a lei (e o direito) que deve reger uma relação jurídica é aquela que deve estar em acordo com essa relação, adequando os meios aos fins, harmonizando a norma com a forma".*²³⁶

²³⁵ Curso de Direito Constitucional, pág. 271 v.

²³⁶ Introdução ao Direito Processual Administrativo, pág. 328.

O direito à ampla defesa deve ser assegurado em todo o processo administrativo e com muito mais razão no processo punitivo ou naquele procedimento que tenha como reflexo a redução do patrimônio do administrado, como é o caso do lançamento.

JOSÉ CRETELLA JÚNIOR destaca:

"Ampla defesa ou plena defesa é a condição que se assegura aos acusados dentro do processo administrativo. A defesa é operação de direito natural 'ninguém pode ser condenado sem ser ouvido' e não se concebe a possibilidade de uma repartição pública instaurar processo contra o indivíduo sem que ele tenha sido intimado para apresentar defesa. No processo administrativo, destinado a apurar a falta de funcionário suscetível de culminar com a pena de demissão, deve ser-lhe assegurada a mais ampla e plena defesa, porque ninguém pode ser condenado sem ser ouvido e sem ser ouvido amplamente".²³⁷

Hoje, diante dos termos imperativos e claros do art. 5º, LV, da vigente Constituição Federal, não se pode ter mais dúvidas sobre o inalienável e incontestável direito dos imputados em geral, em processo administrativo ou judicial, à ampla defesa e ao contraditório.

²³⁷ Manual de Direito Administrativo, pág. 364.

Tais princípios se entrelaçam e constituem postulados e mandamentos a serem obrigatoriamente obedecidos por todos e, principalmente, pelo administrador público, escravo da lei e da Constituição.

Na verdade, sempre foi ensinamento doutrinário e jurisprudencial que não pode a Administração Pública deixar de viabilizar, *do melhor modo possível*, o atendimento ao administrado, objetivando o exercício do seu direito de defesa.

O antigo TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS tinha inúmeros julgados com essa proclamação, valendo transcrever ementa, de ensinamento didático, sempre oportuno:

"A discricionabilidade na admissão de provas, requeridas no procedimento fiscal, tem limite na necessidade da dilação, em face de sua congruência com as alegações do sujeito passivo. A decisão adotada com preterição da prova, cuja necessidade foi demonstrada, malfere o direito líquido e certo ao regular processo legal, como garantia do direito de defesa. Mandado de Segurança concedido para declarar nula a decisão que aplicou a pena de perdimento de bens apreendidos, a

*pretexto de envolver dano ao erário, em virtude da preterição do direito de defesa no procedimento administrativo fiscal".*²³⁸

Com o mesmo propósito, veja-se extrato de ementa de julgado do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

*"Ao acusado ou ao seu defensor, segundo o interesse público o reclamar, não se pode negar o direito de acompanhar todo o processo, incluída a votação, quando poderá - exemplo - fiscalizar se os votos foram secretos, se ocorreu alguma irregularidade, se votou quem não poderia fazê-lo. Enfim, defender-se não como um curioso, mas como interessado, visando a que o julgamento seja imparcial e sem vícios, uma vez que a decisão lhe interessa diretamente".*²³⁹

A jurisprudência, inclusive do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL²⁴⁰, confirma, assim, que é direito constitucional do administrado ou de seu advogado, dispor de amplo acesso aos autos do processo administrativo, sem o que, obviamente, existe embaraço ao direito de defesa.

Os TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS têm confirmado ser direito constitucional assegurado ao imputado administrativo que o seu advogado tenha toda facilidade possível para conhecimento do conteúdo

²³⁸ MS nº 105.868-DF, Relator Ministro Carlos Madeira.

²³⁹ RMS Nº 1.932-9 - PR, Relator Ministro Costa Lima.

²⁴⁰ MS 21.721-9/RJ - TP - Rel. Min. Moreira Alves - DJU 10.06.94.

dos autos, como corolário e expressão da garantia da ampla defesa e do contraditório, merecendo destaque ementa de julgado da qual foi relatora a notável publicista LÚCIA VALE FIGUEIREDO:

*"A teor do disposto no artigo 7º, XV, da L. 8.906/94, o advogado tem direito de retirar, pelos prazos legais, processo administrativo de qualquer natureza. A não-concessão de vista de processo judicial ou administrativo a advogado fora da respectiva repartição somente se justifica pela ocorrência de qualquer das hipóteses previstas pelo § 1º do art. 7º da L. 8.906/94, sob pena de tal atitude constituir ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa e do devido processo legal."*²⁴¹

No mesmo sentido, ao recusar-se que a falta de procuração possa constituir óbice:

*"É direito do advogado, assegurado pela Lei nº 4.215, de 27.04.63, ter vistas ou retirar os autos de processos administrativos de qualquer natureza, em repartição federal, ainda que eventualmente sem procuração."*²⁴²

Como se nota, a amplitude da defesa compreende tudo que possa afetar o seu desempenho, não se tendo como garantida, exemplificativamente, pela simples oferta de oportunidade para formular razões, quando restam sem exame específico tais razões, e a proposta de

²⁴¹ TRF 3ª R. - REOMS 93.03.111.620-8-SP, Rel. Juíza Lúcia Figueiredo - DJU 04.02.97.

²⁴² TRF 2ª R. - REO-MS 93.02.19166-4/RJ, Rel. Des. Fed. Frederico Gueiros - DJU 12.09.95.

condenação se faz por simples afirmativa de não proceder uma defesa que, afinal, coloca teses jurídicas deixadas sem qualquer consideração.

Sendo o lançamento tributário um instituto próprio do Direito Administrativo, de acordo com orientação doutrinária majoritária, e, possuindo a natureza jurídica de ato administrativo, também pela corrente preponderante, submete-se ao regime jurídico há muito firmado para os atos administrativos em geral, valendo-se de tudo que acima restou explicitado quanto à aplicação do princípio do devido processo legal em máximo alcance, consoante lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

"Não tivesse havido tanta hesitação a propósito da identidade do lançamento (ato ou procedimento), e as investigações científicas sobre esse ente do direito positivo teriam experimentado, há muito tempo, um grande progresso. Isso por que a teoria do ato administrativo é secular, estruturada em bases sólidas e consistentes, e, uma vez aplicada ao exame do instituto do lançamento, tem o condão de explicá-lo inteiramente, lançando luzes sobre partes obscuras e discutíveis, que enredam o estudioso na trama de questões que ele não pode resolver sem um instrumental jurídico idôneo e eficiente. O instrumento a que nos referimos é a teoria do ato administrativo".²⁴³

²⁴³ Curso de Direito Tributário, p. 248.

Em sendo a notificação do contribuinte requisito do lançamento tributário, condição de sua legitimidade e produção dos efeitos que lhe são próprios, enseja o contraditório, como corolário do devido processo legal, conforme assinalou BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

*"nada impede que o devedor se insurja contra o crédito tributário constituído, seja por não representar a verdadeira aplicação da lei tributária, seja em razão da não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, seja por não estar de acordo com a conclusão em relação ao quantum etc".*²⁴⁴

Após determinar que o lançamento fiscal se compõe da fase oficiosa e da fase contenciosa, quanto à última, ainda expõe o citado autor:

*"...tal fase começa quando o sujeito passivo recebe a notificação de lançamento tributário, passando a ter, então, o direito de discutir a procedência ou veracidade do crédito tributário formalizado, podendo oferecer sua impugnação ou contestação. A partir de então, o lançamento tributário poderá ser modificado em virtude de impugnação do lançamento pelo sujeito passivo,..."*²⁴⁵

Para aqueles que consideram que o auto de infração pode conter um início de lançamento tributário, como, exemplificativamente, entendia o saudoso GERALDO ATALIBA²⁴⁶, ele também será marcado

²⁴⁴ *Compendio de Direito Tributário*, vol. 2, p. 393.

²⁴⁵ *Id.*, *ib.*, p. 394.

²⁴⁶ Geraldo Ataliba.(coord.), *Elementos de Direito Tributário*, p. 441.

pelo devido processo legal, na medida em que o auto de infração poderá ser revisto pela autoridade superior, por provocação do contribuinte.

Novamente, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao tratar da alterabilidade do lançamento, entende necessário o procedimento contraditório, como se vê:

"Por alterabilidade do lançamento não devemos nos cingir tão-só às circunstâncias da nulidade absoluta ou da nulidade relativa (anulabilidade). Ocasionalmente há em que o lançamento sofre alterações que agravam a exigência anteriormente formalizada. Em qualquer situação, o direito positivo brasileiro assegura ao interessado o direito de impugnar a pretensão tributária consubstanciada no ato de lançamento".²⁴⁷

O artigo 148 do Código Tributário Nacional determina seja assegurado ao contribuinte o direito de contestação, na via administrativa ou judicial, caso o sujeito passivo não se conforme com as conclusões firmadas pelos agentes do fisco, na hipótese prevista no mencionado dispositivo.

²⁴⁷ op. cit. p.264.

Finalmente, cumpre assinalar que ALBERTO XAVIER²⁴⁸, ao proclamar em que medida o princípio do *due process of law* é extensível à prática dos atos administrativos, tendente ao lançamento tributário, leciona que ele se explicita por via do direito de recurso, prévio à decisão final no processo administrativo, para concluir, posteriormente, a existência de um contraditório administrativo, embora mitigado ou enfraquecido.

²⁴⁸ op. cit. p. 168.

Capítulo 5

REVISÃO E CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

"A sabedoria e a prudência devem regulamentar, tão bem como a porção que se retira, a porção que se deixa aos súditos." (MONTESQUIEU).

SUMÁRIO: *5.1 Introdução. 5.2 Controle dos atos administrativos em geral. 5.3 Competência revisional do lançamento. 5.4 Limites da revisão do lançamento tributário. 5.5 Retificação e re-lançamento tributário. 5.6 Anulação do lançamento tributário.*

5.1 INTRODUÇÃO

O tema deste capítulo só tem sentido no ambiente jurídico em que a vinculação dos atos administrativos a um padrão que lhes seja prévio e externo constitua, por si só, motivo suficiente para desfazer os atos ou para lhes cortar os excessos, dentro da dinâmica da própria Administração.

Por conseguinte, o assunto deste item se inscreve como forma de aplicação, no domínio do Direito Tributário e na dimensão do procedimento de lançamento, do celebrado e nunca desprezível princípio

da legalidade ou, mais que isso, do *princípio da estrita legalidade*, entendendo-se a expressão não apenas como um reforço, mas uma peculiaridade, especificidade ou singularidade da relação jurídica tributária.

Ora, qualquer ato administrativo, inclusive o lançamento fiscal, pode conter erro e esse erro tanto poderá ser voluntário quanto inconsciente, como poderá residir na apreensão defeituosa do complexo factual (erro de fato) ou na solução jurídica (erro de direito) equivocada do problema que esse contexto provoca.

Em qualquer dos casos, não importa qual seja o conteúdo do erro; o que releva analisar é que ele não pode persistir e não pode produzir efeitos duradouros, sendo também certo dizer que os efeitos eventualmente já produzidos têm de ser expurgados da circulação jurídica.

Uma aplicação extremada e rigorosa do princípio da estrita legalidade poderia até levar à conclusão de que os direitos individuais nunca poderiam ser absorvidos pela estrutura estatal, sendo até admissível dizer, em tese, que a ordem jurídica e a legalidade submetem o Estado de

forma tão completa e tão cabal, que todos os atos praticados pelos seus agentes, fora do padrão legal, *não geram direito algum e a qualquer tempo podem ser revistos.*

Esse aparente exagero talvez fizesse pensar que não seria de se admitir o êxito da prescrição em favor do Poder Público, em nome e por causa da sua vinculação à legalidade estrita; muito embora essa asertiva possa parecer sedutora, não é aceitável de todo, pelo menos não tem sido aceita na prática jurídica positiva.

O interesse doutrinário que neste capítulo se desenvolve pode ser resumido na proclamação de que *o agir estatal ilegal é improfícuo, e qualquer que seja o aspecto ou elemento desse desajuste, ainda que sutil e sofisticado, pode e deve legitimar a revisão do ato em concreto; tratando-se de lançamento tributário, em que vigora o preceito da estrita legalidade, a técnica da revisão deve ser a mais desembaraçada e desobstacularizada possível.*

A consequência do esforço *para manter o Estado dentro dos quadrantes da legalidade, passa, naturalmente, pela exigência do devido processo legal, que também é uma garantia individual do cidadão contribuinte e deve ser entendida, igualmente, como uma limitação ao poder de tributar*, como ensina o Professor HUGO DE BRITO MACHADO.

Na verdade, se assim não for e não se fizer, a decantada adstrição do Estado à legalidade será uma palavra vã, além de ser um sinal de que uma das principais garantias do indivíduo contra as demasias estatais poderia restar inócua, sendo desnecessário assinalar o cortejo interminável de prejuízos que tal postura acarretaria.

5.2 CONTROLE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS EM GERAL

A idéia do controle dos atos administrativos em geral, abrangendo essa expressão toda a vasta gama de manifestações do poder administrativo, é possivelmente uma das mais caras preocupações pertinentes à disciplina das atividades estatais.

Pode-se dizer que, nesse núcleo (controle dos atos administrativos), é onde se encontra a maior concentração de segurança dos indivíduos nas suas relações com o Poder Estatal e é aí também que reside a mais densa rede de contenção do poder magnífico do Estado.

A construção desse aparato não foi simples, nem fácil, nem rápida, mas resultou de longas elaborações da doutrina do Direito Público, máxime nos tempos florescentes da noção de Estado de Direito, na sua versão inicial, qual seja, a que passou à historiografia jurídica com a abrangente denominação de Estado Liberal, que é a primeira do Estado de Direito.

CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, sintetiza a formação dessa estrutura, chamando a atenção para o seu *sentido acumulativo*, ao longo do tempo, sob o compasso do racionalismo formulador de soluções:

"A formação do Estado de Direito, contudo, não é fruto de um pensamento solto e luminoso de um intelectual, mas da elaboração histórica das idéias e das instituições e, principalmente, da demonstração que se foi fazendo, no curso dos séculos, da imprescindibilidade de se dotar o poder do Estado de limites

*racionalmente postos e expostos, a fim de assegurar-se a segurança jurídica dos indivíduos".*²⁴⁹

Essa composição pressupõe a mais nítida possível separação entre os poderes (ou entre as funções) estatais e dela depende, de modo a se evitar que a concentração multifuncional em um só órgão ou pessoa motive ou acelere a vocação para o absolutismo e o despotismo.

A Ciência Política deve a CHARLES-LOUIS DE SECONDAT, o Barão de MONTESQUIEU, a mais consistente teoria sobre esse assunto, que foi objeto de precisa formulação de sua pena, no mais conhecido dos seus muitos livros - *L'Esprit des Lois* (O Espírito das Leis) - publicado pela primeira vez em 1748.

Na opinião de MONTESQUIEU, *a experiência política universal demonstra que os detentores do poder tendem naturalmente ao seu abuso e que somente um sistema de recíprocas contenções é capaz de favorecer a liberdade dos indivíduos*; esse sistema era o da ordem liberal, em que as funções estatais estão *separadas*, entregue o seu exercício a órgãos distintos.

²⁴⁹ *Princípios Constitucionais da Administração Pública*, p. 70.

Eis a passagem onde semeou a idéia da separação de poderes:

*"A democracia e a aristocracia, por sua natureza, não são Estados livres. Encontra-se a liberdade política unicamente nos governos moderados. Porém, ela nem sempre existe nos Estados moderados: só existe nesses últimos quando não se abusa do poder; mas a experiência eterna mostra que todo homem que tem poder é tentado a abusar dele; vai até onde encontra limites. Quem o diria! A própria virtude tem necessidade de limites. Para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder. Uma Constituição pode ser de tal modo, que ninguém será constrangido a fazer coisas que a lei não obriga e a não fazer as que a lei permite".*²⁵⁰

E acrescentava:

*"Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não existe liberdade, pois pode-se temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado apenas estabeleçam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não haverá também liberdade se o poder de julgar não estiver separado do poder legislativo e do executivo. Se estivesse ligado ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse ligado ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor."*²⁵¹

²⁵⁰ *O Espírito das Leis*, tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Editora UnB, 1982, Livro XI, cap. IV.

²⁵¹ *op. cit.*, cap. VI.

Finalmente, MONTESQUIEU verberava contra a concentração dos poderes, entendendo que era motivo de perdição da segurança dos indivíduos; ao seu ver, a concentração era a principal fonte de muitos males políticos, recomendando a *separação de poderes* como antídoto eficaz contra os seus efeitos:

*"Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos dirigentes, ou dos nobres, ou do povo, exercesse estes três poderes: o de fazer leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos."*²⁵²

Esse quadro institucional, organizado em bases liberais, tinha a notável vantagem de submeter o Estado aos ditames da jurisdição e isso era a nota distintiva fundamental que ostentava em relação ao modelo precedente; ademais, o esquema veiculava a noção de que o elemento político fundamental era mesmo a norma jurídica escrita, dita e havida como sendo não só a previsão do agir estatal, mas também o seu limite, por esse raciocínio se justificando a sua proeminência; dessa visão institucionalista da norma (Lei) nasce e se desenvolve a verdadeira primazia do elemento escrito, depois praticamente convertido na fonte formal do próprio Direito.

²⁵² Id., ib., mesmo capítulo.

A consideração *positivista* não deixa de ser notável, sobretudo no que significa controle e limite do Poder Estatal, como bem demonstrou o Professor NELSON SALDANHA²⁵³, mas tem também seu lado escuro, representado na esterilização das idéias e na redução da experiência jurídica a um dos seus elementos (a Lei), sem dúvida alguma relevante, mas claramente insuficiente para dar conta de tudo.

A Lei foi e ficou sendo, dentro desse contexto, a referência ou a medida da validade, da legitimidade e da eficácia dos atos emitidos pelo Poder Estatal, fundando um dogma e o mito que é a supremacia da lei sobre os atos da administração e o da indispensabilidade da verificação posterior por um Poder isento, simultaneamente em submissão à Administração e ao Parlamento emissor da norma.

O *controle da legalidade* passa a incidir criticamente sobre todos os elementos do agir administrativo, medindo todas as suas dimensões, quais sejam: a competência do agente, a forma do ato, a

²⁵³ *Legalismo e Ciência do Direito*, Editora Atlas, São Paulo, 1979.

motivação, a finalidade e o objeto, nenhum deles escapando desse mesmo controle.

Essa regra é de abrangência super larga, alcançando a totalidade dos atos administrativos praticados pelo Poder Estatal, e nenhum ato fica fora do seu alcance, como também nenhum dos seus elementos fica excluído.

Entretanto, os atos administrativos em geral podem ter variações que dão o mote para a famosa distinção entre atos vinculados e atos discricionários, não querendo isso dizer que qualquer dessas categorias do agir estatal possa eximir-se do referido controle de legalidade; parece extremamente relevante observar que *quanto maior for o quociente de vinculação do ato, mais elevado será também o da segurança dos indivíduos e, inversamente, quanto mais alto for a discricção, mais aberta estará a segurança da relação jurídica*, além de mais árdua a apuração dos eventuais desvios de conduta administrativa do agente.

Mas o controle dos atos administrativos segue sendo, na teoria do Direito Administrativo moderno, um ponto de forte interesse e também um ponto de apoio, embora, como bem observou GERMANA DE OLIVEIRA MORAES, o seu conteúdo e o seu alcance não estejam livres das condicionantes e das variáveis relacionais entre os poderes do Estado, podendo variar essa composição de forças de uma ordem jurídica para outra²⁵⁴.

No Estado contemporâneo, quando se ampliam as funções estatais, o controle da legalidade dos atos administrativos, sem embaraçar esse desenvolvimento, adquire sindicabilidade maior, mais valorizada, indo além da estreiteza da dicção normativa, para se relacionar com os princípios gerais do ordenamento, *podendo-se dizer que essa nova postura se reflete fortemente na seara jurídica, que a tradição contemplou com a estrita legalidade, como o campo do Direito Tributário, onde a ampliação da sindicabilidade só encontra justificativa se for executada no sentido e no propósito de reforçar as garantias dos indivíduos.*

²⁵⁴ *Controle Juridiconal da Administração Pública*. p. 21.

5.3 COMPETÊNCIA REVISIONAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Conquanto o artigo 145 do Código Tributário Nacional consagre, em regra, o princípio da imutabilidade do lançamento tributário após regularmente notificado o sujeito passivo, referido dispositivo anuncia as hipóteses em que tal princípio pode ser afastado, possibilitando a alteração do acerto antes ultimado.

Determina, textualmente, referido artigo:

“O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”

Por sua vez, elenca o artigo 149 do mesmo diploma normativo, extenso rol de situações que possibilitam a revisão do lançamento. Confira-se:

“O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Da conjugação dos artigos acima transcritos, percebe-se que a revisão do lançamento se inclui dentre os casos de alteração, que abrange tanto a reapreciação do ato por provocação do contribuinte como por iniciativa da autoridade administrativa.

Muito embora ALBERTO XAVIER²⁵⁵ estabeleça a compartimentalização do conceito de revisão do lançamento tributário, ao entender por *oficiosa* aquela de iniciativa da autoridade competente, *por impugnação* quando se opera mediante provocação do sujeito passivo e, finalmente, a *revisão por recurso de ofício*, quando assim a lei determina; percebe-se que se trata, sempre, de apanágio exclusivo da autoridade administrativa competente.

²⁵⁵ Confira-se em sua obra *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 240.

Em verdade, verificada a existência de vício no lançamento efetuado, deve, quando possível, a mesma autoridade pública que emitiu o ato tido por vicioso, sanar a impropriedade que se apresenta, restaurando a legalidade administrativa, providência preferível à de sua invalidação, em face dos princípios da economia, da segurança jurídica, da necessidade de aproveitamento dos atos praticados e da preservação dos efeitos já produzidos.

Nesse sentido, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, em lúcida exposição, esclarece que *“Será sempre imperativo que a Administração Pública priorize e exercite de imediato a atividade sanatória do ato eivado de vício, observando os limites da viabilidade dessa atuação corretiva, os quais se materializam, essencialmente, na possibilidade concreta de repetição integral do ato e na possibilidade jurídica de sua plena retroação, sempre com inquestionável proveito para o interesse público.”*²⁵⁶

²⁵⁶ *Temas de direito administrativo e tributário*, p. 120.

Desse modo, afirma-se que a competência exclusiva da autoridade administrativa para revisão do lançamento tributário emerge diretamente do art. 142 do Código Tributário Nacional, que outorga unicamente à autoridade fiscal a prática originária do lançamento. Só quem pode lançar é que pode rever o lançamento ultimado.

Importante, pois, a distinção do fenômeno da revisibilidade do lançamento tributário e do seu controle propriamente dito.

Ao lançamento tributário, por ser espécie de ato administrativo, aplica-se inquestionavelmente o verbete n.º 473 da Súmula do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, assim redigida:

“A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

Se é indubitoso, consoante já explicitado, que quem tem competência tributária para lançar tributos tem competência para rever o lançamento que laborou, em face de erro de fato ou de direito, ao Poder

Judiciário, em vista da garantia constitucional do direito de ação outorgado ao administrado, é conferida apenas a possibilidade de anular, se for o caso, o lançamento tributário ultimado pela autoridade fiscal, quando provocado por quem tenha legítimo interesse.

Consagrando o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, determina a Constituição Federal de 1988 que *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”*.

Passado o período de exceção do Estado de direito, posto restabelecida a normalidade institucional, não se pode admitir qualquer tipo de ofensa à garantia do direito de ação, tal como impedir que o administrado vá a juízo deduzir pretensão contra a Fazenda Pública.

Ensina NELSON NERY JÚNIOR que *“O direito de ação é um direito público subjetivo exercitável até mesmo contra o Estado, que não pode recusar-se a prestar a tutela jurisdicional. O Estado-juiz não está obrigado, no entanto, a decidir em favor do autor, devendo, isto sim, aplicar o direito ao caso que lhe foi trazido pelo particular. O dever de o*

BFD

magistrado fazer atuar a jurisdição é de tal modo rigoroso que sua omissão configura causa de responsabilidade judicial. Assim, podemos verificar que o direito de ação é um direito cívico e abstrato, vale dizer: é um direito subjetivo à sentença tout court, seja essa de acolhimento ou rejeição da pretensão, desde que preenchidas as condições da ação. A realização de um direito subjetivo é alcançada quando se consegue o objeto desse mesmo direito. Como o objeto do direito subjetivo de ação é a obtenção da tutela jurisdicional do Estado, deve entender-se por realizado o direito subjetivo de ação assim que pronunciada a sentença, favorável ou não ao autor.”²⁵⁷

Leciona a doutrina constitucional autorizada, dentre as quais a de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO que, em sendo o princípio da legalidade a base do Estado de direito, a inafastabilidade da apreciação pelo Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito é a sua própria garantia.

Outra não é a posição da jurisprudência; vejamos:

²⁵⁷ *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, 4ª Ed., RT, p. 93/94.

“Mandado de Segurança contra ato judicial. Liminar concedida para suspender a cobrança de valores estipulados em contrato de arrendamento mercantil.

Obstada a impetrante, com a decisão concessiva da liminar, de invocar a tutela jurisdicional na defesa de seus direitos, garantida por preceituação constitucional, colhe a impetração para o fim de emprestar-se efeito suspensivo ao agravo de instrumento manifestado contra a referida decisão.

*Recurso ordinário provido parcialmente.*²⁵⁸

“Processo Civil. Agravo de instrumento. Art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Direito de ação.

I- O direito de ação é um Direito Subjetivo Público, conseqüentemente nenhuma decisão pode impedir o acesso do cidadão às vias jurisdicionais.

II- A lei não excluirá do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

*III- Agravo provido.*²⁵⁹

“Medida cautelar. Objetivo. Sustação de cobrança de prestações reputadas indevidas pelo autor ao réu. Ofensa ao direito subjetivo de

²⁵⁸ STJ. ROMS 5258/RJ, Rel. Min. Barros Monteiro, 4ª T., j. 21/11/95, DJ 1 de 5/2/96, p. 1.398.

²⁵⁹ TRF- 5ª Região, Ag 95.05.03938/PE, Rel. Juiz Arakem Mariz, 2ª T., j. 5/9/95, DJ 2 de 22/9/95, p. 64.219.

ação indicado pelo Estado e garantido pela Constituição da República. Indeferimento da inicial. Recurso não provido.

Não se pode tolher qualquer pessoa de recorrer ao Judiciário para que apresente ação que entender competente na esfera dos seus interesses.”²⁶⁰

Embora se apresente absolutamente ineficaz qualquer conduta administrativa que imponha impedimento de acesso à justiça, diante da garantia constitucional expressa, porquanto o direito de defesa importa, também, atributo da cidadania, o referido princípio deve ser bem entendido para ser melhor aplicado.

Exatamente para que os direitos e garantias constitucionais não sejam frustrados por sanções políticas que podem assumir formas e modos diversificados dos moldes constitucionais específicos, a Constituição arma o cidadão com declaração de valor para os direitos e garantias que sejam decorrentes do regime e dos seus princípios (CF-88, art.5º,§2º).

²⁶⁰ TJSP, AC 203953-2/São Paulo, Rel. Des. Pinheiro Franco, 11ª Câmara Cível, j. 19/8/93, JTJ/SP-LEX-148, p. 112.

A melhor doutrina, com acerto, dentre as quais a de NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, defende, quanto ao lançamento, que *“o juiz somente poderá pronunciar, se for o caso, a sua nulidade, e não proceder à sua revisão; se tal ocorrer, é até admissível que o vício que motivou a ação seja eliminado, mas ter-se-á o surgimento de outro defeito, qual seja o da incompetência do agente.”*²⁶¹

Extraí-se da seleção jurisprudencial laborada pelo ilustre magistrado, que o juiz não pratica lançamento tributário nenhum, nem corrige o lançamento errôneo, porquanto não é titular da potestade de imposição. Sua atividade se refere tão - somente a declarar legítimo ou ilegítimo o lançamento efetuado por quem o Código Tributário Nacional outorgou competência para tanto. Confira-se:

“O egrégio TRF da 4ª Região, no julgamento do MS 58.270-SC, assentou, pela palavra da sua ilustre relatora, Juíza TÂNIA ESCOBAR, teve oportunidade de afirmar essa tese, ao decidi que não cabe ao Juiz imiscuir-se na atividade de lançamento tributário, porque se trata de competência exclusiva da autoridade administrativa (DJU 31.7.96, p. 53.129).

²⁶¹ op. cit., p. 121.

A corte Federal da 5ª Região, pela voz do eminente juiz HUGO MACHADO, já fixou que, *quando o lançamento se apresenta incorreto, cabe o seu anulamento judicial, sem impedimento, à autoridade administrativa de o refazer ao modo correto* (MAS 31.184-PE, DJU 15.9.95, p. 61.829, IOB 95, I, verbete 9.242, p. 390)".²⁶²

Conclui-se, portanto, que a gestão tributária, na qual se insere a competência para rever lançamento tributário, é parcela da atividade administrativa, função típica do poder executivo, na clássica divisão dos poderes do Estado, tão bem laborada por Montesquieu.

5.4 LIMITES DA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Preliminarmente, é importante ressaltar que a problemática da alteração do lançamento tributário é, em verdade, particularidade da teoria da modificação dos atos administrativos em geral, transposta para o campo do Direito Administrativo Tributário ou Direito Tributário Formal, consoante chama atenção a doutrina autorizada.

²⁶² op. cit., p. 121 e 122.

Desse modo, não há que se falar em revogação do lançamento tributário, por se tratar de atividade vinculada, que não permite juízos quanto a sua conveniência e/ou oportunidade. É possível, sim, a revisão do lançamento fiscal, de exclusiva competência da autoridade administrativa que detinha anterior capacidade para a prática do ato ou de seu superior hierárquico.

MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA explicita o que se deva entender por revisão do lançamento tributário, em lição que, embora extensa, merece transcrição em face de sua absoluta propriedade e por ressaltar tratar-se de procedimento interno, a ser realizado sempre no seio da administração:

“...no seu conceito mais amplo cujo termo, segundo Alberto Xavier, tanto serve para traduzir a expressão “alteração”, quando da incorreção do lançamento, tanto para a hipótese de “confirmação”, quando aquele estiver correto. Devendo se considerar ainda como abrangida neste conceito de revisão, tanto aquela que for executada de ofício, quanto a decorrente de impugnação (neste trabalho considerada de modo mais amplo como forma de controle), sendo que, como resultado desta, ainda poderá surgir a revisão de ofício.

É pertinente ainda reconhecer, como Alberto Xavier, que o ato de revisão poderá se revestir de “duas modalidades: a confirmação ou a

*alteração do ato primário, a qual, por sua vez, pode traduzir-se numa anulação, ou, no caso de lançamento de ofício, num lançamento suplementar”.*²⁶³

Contudo, o poder de revisão do lançamento fiscal, em ordenamentos jurídicos como o nosso, de inspiração democrática e não totalitária, conquanto seja possível em face da necessidade da restauração da legalidade antes ofendida, submete-se a limites temporais e objetivos, por atendimento ao princípio da certeza e segurança jurídica, da necessidade da estabilização das relações sociais, conforme ensinamento autorizado de ALBERTO XAVIER:

*“Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura, de surpresa, a uma pluralidade de novas definições a mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num exercício ilimitado do seu poder de lançar”.*²⁶⁴

Os limites objetivos do poder de revisão do lançamento tributário constituem matéria controvertida, porquanto parte dos doutrinadores autorizados, dentre os quais se destacam RUBENS GOMES DE SOUSA, GILBERTO DE ULHOA CANTO, SOUTO MAIOR

²⁶³ *Do Lançamento Tributário – Execução e Controle*, p. 94-95.

²⁶⁴ *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 247.

BORGES e ALBERTO XAVIER, ainda que por diferentes fundamentos, não aceitam a revisão do lançamento por erro de direito.

Todavia, impõe-se considerar como pensamento mais adequado aquele que, não alcançado o limite temporal para o reexercício do poder de lançar, entenda possível a revisão do lançamento em face de erro de fato ou erro de direito. Outra não é a lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, filiando-se à corrente liderada por HUGO DE BRITO MACHADO:

“Destarte, se não há discricionariedade na postura do ato-norma de lançamento, também não se há de verificá-la em seu desfazimento, motivo por que não cabe falar em revogação do ato-norma de lançamento, mas tão-somente de invalidação que decorre de irregularidade ou vício do próprio suporte fático do fato jurídico suficiente que engendrou o ato-norma.

*Disto decorre a seguinte ilação: a alterabilidade do ato-norma de lançamento reduz-se às hipóteses de invalidação que decorrem de vício nos elementos ou no suporte fático que ampara o “processo” de elaboração do ato-norma”.*²⁶⁵

A alteração do lançamento, provocada por impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade

²⁶⁵ *Lançamento Tributário*, p. 209.

administrativa, disciplinada pelos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, operacionaliza – se, em regra, pela lavratura de novo lançamento tributário, que derroga o primeiro, evidentemente incorreto, retroagindo com efeitos *ex tunc* quanto aos aspectos ensejadores da revisão. Todavia, é possível que o lançamento do tributo eivado de nulidade seja apenas expressamente desconstituído.

Configurado está o erro de direito quando o lançamento é realizado contra a lei, seja por seu não - conhecimento, seja por interpretação deficiente do seu comando, ou, mais precisamente, como ensina HUGO DE BRITO MACHADO, quando “*a decisão da autoridade administrativa situa-se, nesse caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece.*”²⁶⁶

Ressalte-se que o erro de direito não se confunde com a mudança no critério jurídico, que jamais enseja a revisão do lançamento ou permite que se proceda o acerto tributário em relação a fatos

²⁶⁶ Curso de Direito Tributário, p. 123.



geradores já consumados, consoante se infere do art. 146 do Código Tributário Nacional, assim redigido:

"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em didático ensinamento merecedor de transcrição, após exemplificativamente esclarecer o que se deva considerar alteração nos critérios jurídicos dos quais se vale o agente do fisco, assevera que a nova diretriz não poderá produzir efeito retroativo. Confira-se:

"Peculiarmente, o critério jurídico pode ser entendido como a postura, interpretação ou tese adotada relativamente a específicas e determinadas situações tributárias, a saber: a) não caracteriza "subfaturamento" a venda de veículos por preço inferior ao de sua aquisição, de forma a se presumir sonegação de ICMS relativamente à respectiva diferença de preço; b) não considera "passivo fictício" a manutenção de duplicatas vencidas no balanço da empresa, de modo a presumir venda de mercadorias sonegadas à tributação.

Se, posteriormente, em razão de novo entendimento fazendário (contido em respostas de sua consultoria, ou decorrente de jurisprudência administrativa), houver modificação dos apontados critérios, a nova diretriz não terá efeito retroativo, só podendo ser praticada em futuros

*lançamentos contra o mesmo sujeito passivo, em face do que os fatos passados sujeitam-se ao critério anterior... ”.*²⁶⁷

Realmente, em face do princípio da segurança jurídica, a aplicação de critérios inéditos só pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, com “prévio aviso” e com vistas a fatos geradores ocorridos posteriormente a tais modificações, conforme há muito proclama a jurisprudência nacional, inclusive já sumulada, *in verbis*:

*“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.*²⁶⁸

*“A mudança de critérios classificatórios, por parte do fisco, no lançamento do imposto de importação e do IPI, não autoriza sua revisão, depois de recolhidos os tributos pelo importador”.*²⁶⁹

*“A mudança de interpretação por parte da administração, que não se confunde com o erro de direito, não se presta como fundamento para a revisão do lançamento tributário”.*²⁷⁰

“O art. 146 do CTN admite a modificação do critério do lançamento tributário, mas assegura ao contribuinte a subsunção ao novo sistema apenas a partir dos fatos geradores posteriores à alteração, garantindo o recolhimento pelo modo anterior dos fatos geradores ocorridos antes da modificação do critério de tributação. Conseqüentemente, o auto de

²⁶⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 204.

²⁶⁸ Súmula n.º 227 do TFR.

²⁶⁹ STF RE 104.226-5/SC, 1ª T., Rel. Min. Francisco Resek, DJU 12.05.85.

²⁷⁰ TRF 5ª Reg., AMS 364/PE, 1ª T., Rel. Juiz Hugo de Brito Machado, DJU 27.10.89.

*infração e de imposição não se sustenta quando abrange período anterior à alteração”.*²⁷¹

Ressalte-se, por oportuno, ainda invocando apropriada lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que *“Eventuais constatações de descumprimento de deveres instrumentais ou formais, sujeitas à imposição de multa, não têm o condão de alterar o ato-norma de lançamento tributário que se refere ao fato jurídico tributário e não ao fato jurídico sancionador instrumental; trata-se, pois, de atos-normas jurídicos distintos.”*²⁷²

Por outro lado, segundo ESTÊVÃO HORVATH, *“sempre que não seja efetuada a verificação da amplitude exata do fato imponible, ou fato jurídico tributário, por parte da autoridade competente, terá havido “erro de fato” a possibilitar a correção do lançamento, mediante a sua anulação e substituição por outro, ou a elaboração de um lançamento suplementar. Ou, na precisa lição de Souto Borges, o erro de fato significaria “que o ato de aplicação da norma tributária pelo lançamento não correspondeu, sob um aspecto qualquer, com a sua incidência...”*

²⁷¹ TACivSP, 5ª C., Ap 699.789-1, Rel. Juiz Nivaldo Balzano, RT 734/374.

²⁷² op. cit., p. 223.

conseqüentemente, teria sido lançado tributo maior ou menor do que o devido".²⁷³

Embora, em muitos casos, se apresente tormentosa a distinção entre erro de fato e erro de direito, pela existência de uma zona tida por nebulosa ou cinzenta seja pela não conformação do lançamento com o seu respectivo fato imponible (erro de fato), seja quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica (erro de direito), permite-se a revisão do lançamento capaz de ensejar a sua simples alteração, denominada convalidação, ou mesmo a sua inteira anulação, chamada de invalidação.

Em verdade, ainda que todo ato administrativo, cujo lançamento representa apenas uma de suas inúmeras espécies, tenha como um de seus atributos a presunção *juris tantum* de legitimidade, a revisibilidade do acerto fiscal decorre do Estado de Direito, mais precisamente do princípio da estrita legalidade, da busca da verdade material, porquanto a sua formação deve ser, unicamente, a aplicação da

²⁷³ Lançamento Tributário e "Autolancamento", p. 68.

norma geral e abstrata às situações concretas, sob pena de caracterizar-se como defeituoso.

Quando o *motivo* que implicou o ato de lançar tributo restou errôneo ou a *motivação* revelou-se inadequada, impõe-se, portanto, à autoridade competente a restauração da legalidade, pela ed. de novo lançamento, se ainda não houver decorrido o prazo decadencial para a sua realização.

Dispõe o parágrafo único do artigo 149 do Código Tributário Nacional, sede material do limite temporal *supra* referido, com manifesta impropriedade, que “*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*”, devendo-se entender que, não só o início como os atos administrativos terminais, necessários à conclusão da revisão do lançamento, devam ocorrer dentro do prazo decadencial legalmente fixado para o exercício do poder de lançar.

Realce-se que a alteração do lançamento fiscal só pode se operar nas hipóteses expressamente previstas em lei *stricto sensu*, por meio

dos procedimentos e atos nesta sede também especificados, sob pena de responsabilidade funcional do agente.

Desse modo, percebe-se que a expressão “*constituição definitiva*”, contida no artigo 174 do Código Tributário Nacional, deve ser entendida em seus devidos termos. Não significa, portanto, que o lançamento tributário é imutável. Em verdade, importa, apenas, que o acerto que chegou a termo final, é tido como válido, e o sujeito passivo restou notificado quanto ao crédito que acaba de surgir. Corroborando tal entendimento, cite-se a lição, sempre apropriada, de ALBERTO XAVIER:

*“Decorrido o prazo de decadência do direito de revisão de ofício, o lançamento torna-se irrevisível ou imodificável, da mesma forma que, ultrapassado o prazo de decadência do direito de impugnação administrativa, por iniciativa do particular, o lançamento torna-se inimpugnável”.*²⁷⁴

O ordenamento jurídico nacional, felizmente, consagra excepcional hipótese de revisão de ofício após definitiva decisão dos órgãos administrativos julgadores, prevista no art. 77 da Lei n.º 9.430/96 e Decretos n.º 2.194/97 e 2.346/97. Tratando-se de exigência fiscal já

²⁷⁴ op. cit., p. 249.

proclamada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que no controle difuso, a autoridade administrativa há de desistir da cobrança do crédito tributário, porquanto notoriamente indevido. Acerca da matéria, lúcido e oportuno é o comentário que faz MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA:

*“... deverá a autoridade lançadora decidir-se pela legalidade material e a verdade real que se sobrepõem à preclusão interna da administração consubstanciada na legalidade instrumental, por ser favorável ao contribuinte e atender ao princípio maior da igualdade, que resulta na certeza do direito e na justiça fiscal. Do contrário, somente se beneficiariam da declaração de inconstitucionalidade aqueles para os quais ainda não houvesse sido praticado o lançamento, ou o processo administrativo ainda estivesse pendente de decisão administrativa”.*²⁷⁵

5.5 RETIFICAÇÃO E RE-LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Entende-se por retificação do lançamento tributário o fenômeno administrativo sanatório, exclusivamente, de pequenas impropriedades materiais contidas em seu bojo, remanescendo incólume o

²⁷⁵ op. cit., p. 98.

conteúdo do lançamento efetuado, desprovido, igualmente, de qualquer majoração do gravame imposto ao contribuinte.

Deve ser considerado erro material, para fins de retificação do lançamento ultimado, aquele perceptível sem maior exame, *prima facie*, a traduzir desconformidade entre a vontade da autoridade administrativa competente e aquela disposta na formalização do lançamento, tão apropriadamente exemplificado pela doutrina portuguesa de DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA LEITE DE CAMPOS:

“É sempre possível modificar o acto administrativo tributário na medida em que este apresente erros derivados de erros ortográficos, de cálculo, ou outras deficiências evidentes: o significado expresso diverge, de maneira evidente, da intenção”.²⁷⁶

Referida faculdade se assemelha à possibilidade de o julgador corrigir *ex officio* manifesto erro material constante na prestação jurisdicional outorgada, consoante permite o artigo 463 do Código de Processo Civil brasileiro, afirmativo de que, ao publicar a sentença de mérito, o juiz cumpre e acaba o ofício jurisdicional, só podendo alterá-la, ressalvada a via dos embargos de declaração, para lhe corrigir, por

²⁷⁶ op. cit., p. 241/242.

iniciativa própria ou a requerimento da parte, inexatidões materiais. Nesse sentido, há muito firmou a jurisprudência predominante:

*“O erro material (no caso, de datilografia, quando da publicação do acórdão) é corrigível a qualquer momento, de ofício ou a requerimento da parte, sem que daí resulte ofensa à coisa julgada”.*²⁷⁷

*“Embora não se conheça da apelação, pode ser corrigido de ofício o erro material da sentença”.*²⁷⁸

*“Constitui mera inexatidão material, corrigível, de ofício, a determinação, na sentença, de remessa dos autos ao tribunal, para reexame necessário (art. 475), quando este não é cabível”.*²⁷⁹

O trânsito em julgado de sentença de mérito não impede, em face de evidente erro material, que seja corrigido. De qualquer modo, para evitar alegue o administrado ofensa, dentre outros, aos princípios da segurança jurídica e da publicidade, é imprescindível seja o contribuinte validamente notificado da retificação do lançamento ultimada, por constituir requisito de eficácia do próprio ato.

Em verdade, a notificação da retificação do lançamento tributário é ato mediante o qual se dá ciência ao contribuinte quanto ao ato

²⁷⁷ RSTJ 34/378.

²⁷⁸ JTA 86/284.

²⁷⁹ RTFR 105/19

retificador praticado, informando-lhe seus novos termos. Sua importância é explicitada com perfeição por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

*“Razões de certeza e segurança jurídica, ligadas à efetiva proteção do estatuto do contribuinte, impedem que o lançamento produza efeitos independentemente da ciência ao sujeito passivo. Se predomina o princípio da segurança jurídica na formulação da lei tributária (CF, art. 5º, XXXVI), deverá predominar também a nível infralegal esse princípio, que impede a produção de efeitos ao lançamento no silêncio das repartições fiscais, independentemente, portanto, de conhecimento do sujeito passivo”.*²⁸⁰

Finalmente, importa esclarecer que o procedimento de retificação do lançamento tributário não se confunde com a lavratura de um lançamento suplementar. Muito embora do último decorra também uma “reforma” do lançamento que se fez anteriormente, referida reforma atinge o elemento quantitativo, sempre acrescido, não se referindo a meras correções de inexatidões materiais.

O lançamento suplementar não implica anulação do lançamento originário, denominado de suplementado, mas o complementa ou adiciona, na medida em que se cinge à fixação da real prestação

²⁸⁰ op. cit., p. 190.

pecuniária legalmente estabelecida, dantes erroneamente firmada, oferecendo verdadeira concretude à aplicação da norma tributária.

Tanto é assim que ALBERTO XAVIER diz ocorrer, ao lado de um efeito destrutivo da declaração de nulidade parcial, um efeito construtivo da prática de um novo ato que titula juridicamente a diferença quantitativa apurada. Confira-se:

*“Não se trata, pois, de uma “renovação do lançamento” ou de um “novo lançamento”, mas sim de uma substituição parcial ou “modificação” (Anderung) do ato primário, pois a lei respeita a identidade do lançamento inicial, mantendo todos os seus efeitos, limitando-se a exigir que a Administração fiscal, pela prática de novo ato, titule juridicamente a diferença. Ao invés de o destruir e substituir, o novo ato “adiciona-se” ao primeiro como ato “integrativo”, concorrendo ambos para a definição da prestação legalmente devida”.*²⁸¹

Por sua vez, o re-lançamento tributário, também denominado de novo lançamento, importa a substituição total de um acerto prévio, que foi submetido ao controle jurídico, administrativo ou judicial, restou anulado e será substituído por outro, inteiramente novo, que lhe toma o lugar e lhe faz as vezes.

²⁸¹op. cit., p. 246.

Anulado o lançamento tributário original, pela existência de vícios insanáveis naquela sede, é possível seja laborado novo acerto fiscal sobre o mesmo fato jurídico tributário, quando verdadeiramente ocorrido.

O re-lançamento tributário, cujo objetivo é obstacularizar uma aplicação negativa da lei fiscal, há de ser ultimado pela autoridade administrativa competente, desde que não se configurem as hipóteses permitidas para a alteração do acerto antes laborado, previstas exaustivamente no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Também constitui intransponível barreira à formalização de um re-lançamento, o disposto no art. 173, *caput* e inciso II do mesmo diploma legal, afirmativo de que *o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento efetuado.*

Referida inação, imobilidade ou desinteresse do agente fiscal, embora censurável diante da indisponibilidade do patrimônio público, do dever-poder do Estado de lançar, enseja a decadência, firmada em favor do contribuinte e emergente do aforismo latino *dormientibus non succurrit jus*, de modo a preservar a estabilidade jurídica geradora da paz social.

Resta apenas ao fisco, quando a perda do crédito tributário decorrer de culpa, o dolo do seu agente, responsabilizá-lo por sua conduta nas instâncias civil, administrativa e penal, se for o caso.

Ainda assim, JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA labora crítica ao mencionado dispositivo, entendendo dele emergir privilégio injustificado em favor do fisco:

“Se o lançamento, por defeito formal, vier a ser anulado pela autoridade administrativa ou judicial, o prazo de decadência será contado da data em que se tornar irrecurável aquela decisão. Assim reza o inciso II, cujo defeito maior é admitir a interrupção do prazo decadencial, pois, como já explicado, este flui até o momento em que se concretiza o lançamento. Ora, se ocorreu sua anulação, é por que lançamento já houvera e a questão da caducidade do direito da Fazenda já se tinha afastado. Como, então, reiniciar a contagem de dito prazo, por inteiro, a partir da referida decisão anulatória? Soma-se a este desconcerto o fato de a

*norma sob exame encerrar vero benefício a quem errou (Fisco na realização do lançamento anulado)”.*²⁸²

Em sentido contrário é a opinião, mais acertada, de HUGO DE BRITO MACHADO:

*“O inciso II do art. 173 do CTN tem sido alvo de críticas por constituir hipótese de suspensão do prazo de decadência, o que seria inadmissível. Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem se interrompem. Mas a lei pode estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador”.*²⁸³

PAULO DE BARROS CARVALHO adota a mesma posição do mestre cearense, entendendo possível, no Direito Tributário, a interrupção da decadência:

“É certo que a legislação tributária pode modificar a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, desde que não utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (CTN, art. 110). Igualmente certo, também, que nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no Direito Tributário, oferece aspectos

²⁸² Código Tributário Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência, p. 491.

²⁸³ op.cit., p. 149.

estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do Direito Privado”.²⁸⁴

Extraí-se, pois, da mencionada norma, que a demora da prestação jurisdicional que favoreça o contribuinte com a anulação do lançamento tributário, não constitui empecilho à produção de novo lançamento, sob o mesmo fato jurídico.

Também inviabiliza seja ultimado re-lançamento tributário, consoante o art. 146 do CTN, a modificação do critério jurídico, já explicitada.

Desse modo, o re-lançamento tributário se limita às hipóteses relativas à fraude, erro, omissão ou quando surgir prova ou fato novo que não era de início conhecido pela autoridade fiscal, pois a obrigação tributária não é, nesses casos, atingida por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, a qual permanecerá sempre, mesmo quando anulado o lançamento, podendo ser objeto de novo lançamento em forma

²⁸⁴ op. cit., p. 299.

adequada, consoante textual lição de MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA²⁸⁵.

5.6 ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A anulação do lançamento fiscal importa o reconhecimento, pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário, da sua ilegalidade, em face da existência de nulidade absoluta ou relativa, conquanto entendam doutrinadores autorizados que, no Direito Público brasileiro, não há que se distinguir as figuras da nulidade e da anulabilidade.

Diz HELY LOPES MEIRELLES, em lição que, embora extensa, merece transcrição:

“Duas observações ainda se impõem em tema de invalidação de ato administrativo: a primeira é a de que os efeitos do anulamento são idênticos para os atos nulos como para os chamados atos inexistentes; a segunda é a de que em Direito Público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto por que a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é

²⁸⁵ op.cit., p. 75.

*de exclusivo interesse dos particulares – o que só ocorre no Direito Privado- , embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público – e tais são todos os atos administrativos-, sua legalidade impõe-se como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para sua manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade da atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio-legal; válido ou meio- válido, como ocorreria se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade, como pretendem alguns autores que transplantam teorias do Direito Privado para o Direito Público sem meditar na sua inadequação aos princípios específicos da atividade estatal. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até sua retificação”.*²⁸⁶

Melhor é a doutrina de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem *“costuma-se dividir os vícios do lançamento segundo os efeitos ou, melhor dito, em consideração das conseqüências jurídicas das deficiências que o enfermam. Sob essa perspectiva, o lançamento deficiente poderá ser nulo ou anulável.”*²⁸⁷

O lançamento tributário nulo é aquele que apresenta vícios profundos que enfermam a sua elaboração, inquestionavelmente insanáveis,

²⁸⁶ op. cit., p. 189/190.

²⁸⁷ op. cit., p. 247.

tal como ocorre nas hipóteses em que o fato gerador não existiu ou quando o sujeito passivo indicado não tem, em verdade, tal qualidade. Ainda assim, o lançamento nulo não pode ser tido como um “nada jurídico”, na medida em que produz consequências e efeitos jurídicos até a proclamação da nulidade, que retroage à data de sua lavratura.

Por sua vez, a anulabilidade do lançamento fiscal defeituoso se subordina, necessariamente, à impugnação dos seus vícios, produzindo efeitos *ex nunc*.

Com propriedade, lembra ALBERTO XAVIER que a *“anulação pode ocorrer em qualquer modalidade de revisão. Na revisão oficiosa por iniciativa da própria autoridade, pois o poder de praticar o ato primário envolve necessariamente o da sua destruição por nulidade; na revisão por impugnação, pois a declaração de vício do ato impugnado faz parte do conteúdo mínimo dos poderes de revisão da autoridade ad quem.”*²⁸⁸

²⁸⁸ op. cit. , p. 245.

HELY LOPES MEIRELLES, ao tratar do tema invalidação dos atos administrativos, cuja disciplina é inquestionavelmente aplicável ao lançamento tributário, oferece, adequadamente, conceito amplíssimo do que se deva entender por ilegalidade, para efeito de anulação do lançamento tributário:

“O conceito de ilegalidade ou ilegitimidade, para fins de anulação do ato administrativo, não se restringe somente à violação frontal da lei. Abrange não só a clara infringência do texto legal como, também, o abuso, por excesso ou desvio de poder, ou por relegação dos princípios gerais do Direito. Em qualquer dessas hipóteses, quer ocorra atentado flagrante à norma jurídica, quer ocorra inobservância velada dos princípios do Direito, o ato administrativo padece de vício de ilegitimidade e se torna passível de invalidação pela própria Administração ou pelo Judiciário, por meio de anulação.”²⁸⁹

A anulação do ato de lançamento ultimado em desacordo com as normas que regulam sua produção, denominado defeituoso pela existência de erro de fato ou erro de direito, importa a sua destruição no todo ou em parte, tendo eficácia não somente declaratória, mas constitutiva, porquanto, operada a preclusão, não pode ser tido como nulo, remanescendo a presunção de legitimidade e definitividade que, em princípio, lhe é inerente.

²⁸⁹ op. cit., p. 187/188.

A preclusão consumativa, impedindo a anulação do lançamento tributário, atende ao princípio da estabilidade das relações jurídicas firmadas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, que é tanto de interesse público como os demais princípios.

O anulamento do lançamento fiscal, pela própria administração, emerge do poder de autotutela do Estado, e deve se operar por via de um devido processo legal administrativo, no qual reste cristalina e demonstrada a violação à lei justificadora da drástica medida, aplicando-se uma justiça interna.

Sendo certo que o Poder Judiciário não pode substituir a Administração Pública em atos que lhe são privativos, a Carta Federal de 88 outorgou-lhe competência, em seu art. 5º, incisos XXXV, LXIX, LXX e LXXXIII, para o controle jurisdicional dos atos praticados pelo Poder Público, irrestritamente, verificando sua conformação à lei.

Finalmente, rememore-se que o Código Tributário Nacional, ao instituir as normas gerais de Direito Tributário, estabelece, em seus arts. 145 e 149, a normativa aplicável ao procedimento necessário à proclamação da nulidade do lançamento fiscal, sem prejuízo do disposto na legislação da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no que couber, consoante lição de ESTÊVÃO HORVATH:

*“O critério a ser seguido para proceder-se à alterabilidade do lançamento será aquele estabelecido pela legislação da União, dos Estados-membros, dos Municípios, e, hoje, também, do Distrito Federal. Esses entes é que estabelecerão as limitações à modificação do lançamento e, à falta dessa legislação, tais limites não poderão ser extraídos por via de interpretação”.*²⁹⁰

²⁹⁰ op. cit., p. 66.

CONCLUSÕES:

01 - A história geral da Economia e das instituições sociais, inclusive a história do Direito, demonstra que, desde as mais rudimentares formas de dominação nos grupos humanos, houve métodos, violentos ou não, mas sempre eficazes, de apropriação da riqueza produzida pelo particular, mediante a absorção do Poder Público ou da estrutura que lhe fazia as vezes.

02 - As denominadas *fases da tributação*, das quais a primeira é a predatória, não indicam que tenha havido uma ruptura definitiva das respectivas práticas, mas sim um aperfeiçoamento de métodos, substituindo-se os mais drásticos pelos mais sutis, ainda que o propósito constitua o mesmo, qual seja, a crescente arrecadação de receita, por via de exigências ao patrimônio privado.

03 - A história da tributação é também a história da construção de limitações ao poder de tributar, o que tem sido uma preocupação constante, um esforço permanente e uma vigilância invariável, sempre resistidos, em nome do alegado interesse público.

04 - A fase própria da tributação se inaugura com o advento da controle jurídico da atividade estatal, mediante a rígida definição de todos os elementos necessários à exigência fiscal em lei formal e escrita.

05 - O momento conhecido como do *positivismo jurídico* tem o mérito de fixar direitos, liberdades e garantias, que devem ser entendidas e interpretadas em favor dos que são destinatários da sua proteção e da sua própria razão de existir; essa conclusão sintetiza os objetivos gerais do Direito Público e do Direito Tributário em particular, em todas as operações que interessem à formação de obrigações a serem satisfeitas pelos particulares.

06 - Os atos administrativos estão sujeitos a múltiplas e variadas verificações de legitimidade, e a falência de qualquer dos seus elementos importa maculá-los inteiramente.

07 - A exigência de tributos é uma necessidade ineliminável das sociedades contemporâneas, resultando na mais expressiva forma de receita pública,

daí o interesse em se compreender, do ponto de vista teórico e prático, os institutos utilizados na definição e no dimensionamento valorativo dessa mesma exigência.

08 - O lançamento tributário corporifica a atividade estatal de apuração dos créditos públicos em matéria tributária, mas também e principalmente o mecanismo de defesa do contribuinte, de modo que o seu desenvolvimento e efetivação só podem se orientar para esse objetivo protetor.

09 - O devido processo legal tributário executa, em favor do contribuinte, a sua prerrogativa de não pagar ao Estado o que refoge ao seu direito estrito, sendo por essa razão que tal garantia compagina considerações que o fazem tender para assegurar defesas potencialmente ilimitáveis.

10 - É mediante o devido processo legal tributário, de que o lançamento é uma manifestação, que se realiza o ajustamento da exigência fiscal a *todas as limitações que sobre ela podem incidir*, sempre com a finalidade de encurtar a sua amplitude, excluir situações ou pessoas, diminuir o seu

quantum, ou qualquer outro elemento estrutural que diga respeito à sua grandeza.

11 - O lançamento tributário, que é declaratório da obrigação fiscal e constitutivo do respectivo crédito, tem a função de delinear todos os elementos da exigência, dentre os quais avultam a quantificação do débito, o prazo para o seu adimplemento, os pólos ativo e passivo, bem como o fato impositivo.

12 - O lançamento tributário, embora o Direito Positivo nacional o qualifique como um procedimento administrativo, em verdade, pode ser considerado espécie do gênero ato administrativo e, como tal, sujeito aos controles aplicáveis a essa espécie de atos jurídicos, tanto no que respeita ao seu conteúdo, quanto no que tange aos seus aspectos formais.

13 - Aplica-se ao lançamento tributário a regra de Direito Público que impõe e permite à Administração anular os seus próprios atos, quando viciados, porquanto a vinculação da Administração à legalidade estrita intolera que perdure a lavrar efeitos atos maculados.

14 - Como a atividade de lançamento fiscal é plenamente vinculada e obrigatória, significando isso que a margem de discricão do agente é nenhuma, não há que se falar em revogação do mencionado ato, por razões de inoportunidade ou inconveniência, posto que esses critérios só se aplicam aos atos oriundos da atividade administrativa predominantemente descricionária.

15 - A revisão do ato administrativo de lançamento tributário conhece limites, dentre os quais, a mudança do critério jurídico, cuja ocorrência não enseja legitimidade ao ato revisional, em homenagem ao consagrado princípio da segurança jurídica e da paz social.

16 - O erro, quer de fato, quer de direito, sempre dá oportunidade a revisão do lançamento ultimado, mais uma vez em atendimento à estrita legalidade, necessariamente em clima de devido processo legal, muito embora se deva reconhecer que o CTN, ao instituir normas gerais de Direito Tributário, não consagre o erro de direito como hipótese revisional do lançamento.

17 - Meras irregularidades formais podem e devem ser retificadas *ex officio* pela Administração.

18 - O agravamento da exigência fiscal implica, necessariamente, seja ultimado mediante um re-lançamento, também denominado de novo lançamento, cuja condição de eficácia subordina-se à reabertura da ampla instância defensiva em favor do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 1997.
- ANDRADE, Vieira de. *Os direitos fundamentais*. Coimbra, 1983.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. (coord.). *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais.
- _____. *Hipótese de incidência Tributária*. 4ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.
- BALANDIER, Georges. *Antropologia Política*. Tradução de Octávio Mendes Cajado, São Paulo, DIFEL, 1969.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- BARROS, José Monteiro de. *Elementos do Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília, Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2º vol., 1989.
- _____. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1991.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento Jurídico*. 10ª ed., Trad. Maria Celeste C.J. Santos, Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996.
- _____. *Ciência Política*. 10ª ed., São Paulo, Malheiros.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999.

- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra, Almedina, 1997.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed., Coimbra, Almedina, 1995.
- CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 1997.
- _____. *O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, 1977.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 4ª ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1997.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*. Forense, Rio de Janeiro, 1989.
- CLÈVE, Clémerson Merlin. *Temas de Direito Constitucional*. São Paulo, Acadêmica, 1993.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 2ª ed.. Rio de Janeiro, Forense, 1992.
- COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993.
- COULANGES, Fustel de & DENIS Numa. *A Cidade Antiga: estudos sobre o culto, o direito, as instituições da Grécia e de Roma*. Tradução Jonas Camargo Leite / Eduardo Fonseca, São Paulo, Hermus, 1975.
- CRETILLA JÚNIOR, José. *Dicionário de Direito Administrativo*. 3ª ed. revista e aumentada, Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- _____. *Manual de Direito Administrativo*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1979.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 1994.
- DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1990.

- DERZI, Mizabel Machado. *Direito Tributário. Direito Penal e Tipo*. São Paulo, RT, 1988.
- DIAKOV, V & KOVALEV, S. *A Sociedade Primitiva*. 3a. ed., São Paulo, Global, 1987.
- FAORO, Raimundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5a. ed., Porto Alegre, Globo, 1979.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed., 1983.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000.
- FRANCO SOBRINHO, José Oliveira. *Introdução ao Direito Processual Administrativo*. São Paulo, Revista dos Tribunais. 1971.
- GASPAR, Wálter. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 1994.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1995.
- GORDILLO, Agustin. *Princípios Gerais de Direito Público*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, Atlas, 1995.
- HORVATH, Estêvão. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*. São Paulo, Dialética, 1997.
- HUGON, Paul. *O Imposto*. 2a. ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1993.
- LACOMBE, Américo Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Malheiros, 1996.

- LIMA, Heitor Ferreira. *História do Pensamento Econômico no Brasil*. 2a. ed., São Paulo, Nacional, 1978.
- MACÊDO, José Jayme de. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- MACÊDO, José Jayme de. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.
- _____. *Temas de Direito Tributários*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *A Herança Liberal e a Tentação Tecnocrática*. Fortaleza, Divisão de Imprensa Universidade da UECE, 1980.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Modos de Produção. Estado e Sociedade*. Fortaleza, Cearte, 1989.
- _____. Napoleão Nunes. *Temas de Direito Administrativo e Tributário*. Fortaleza, Casa de José de Alencar - Programa Editorial, 1998.
- _____. *Estudos Processuais sobre o Mandado de Segurança*. Fortaleza, UFC, 2000.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo, Dialética, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 6, Princípio da Legalidade*. São Paulo, Resenha Tributária, 1981.
- _____. (coord.). *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo, Saraiva, 1983.
- _____. (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 14, Capacidade Contributiva*. São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

- MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998.
- _____. *Direito Administrativo Moderno*. 3ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999.
- MEIRELLES, Hely Lopes *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998.
- _____. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991.
- MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1979.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1997.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo II, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1996.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n.º 1, de 1969*. Tomo IV.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994.
- MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Pública*. São Paulo, Dialética, 1999.
- NAEF, Werner. *La Idea del Estado em la Edad Media*. Tradução espanhola de Felipe Gonzalez Vincém, Madrid, Aguilar, 1973.
- NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre, Fabris, 2001.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa *Teoria do lançamento Tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, 1973.

- _____. *Curso de Direito Tributário*. 9a. ed., São Paulo, Saraiva, 1989.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro, Renovar, 1988.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Saraiva, 1980.
- PACIULLI, José. *Direito Financeiro*. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1973.
- PASSOS, J. J. Calmon. *Cidadania Tutelada*. Revista de Processo, 1993.
- PERNOUD, Régine. *As origens da Burguesia*. Tradução de F. S. Europa América, 1949.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Participação Popular na Administração Pública*. Rio de Janeiro, Revista de Direito Administrativo, 1993.
- _____. *Direito Administrativo*. 11ª ed., São Paulo, Atlas, 1999.
- REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo, Saraiva, 1998.
- Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Revista dos Tribunais, n.º 191, janeiro-março, 1993.
- Revista de Processo n.º 72, ano 18, outubro, Revista dos Tribunais, dezembro, 1993.
- Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, n.º 10, julho, 1996.
- RIBEIRO, Fávila. *Direito Eleitoral*. Rio de Janeiro, Forense, 1988.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 10ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

- ROUSSEAU, Jean Jacques. *O Contrato Social Princípios de Direito Político*. Tradução de Antônio de P. Machado. 13a. ed., Rio de Janeiro, Ediouro, 1985.
- RUSSEL, Bertrand. *A Autoridade e o Indivíduo*. Tradução de Nathanel C. Caxeiro, São Paulo, Zahar, 1977.
- SALDANHA, Néelson. *Formação da Teoria Constitucional*. Rio de Janeiro, Forense, 1975.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1996.
- SIDOU, J. M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1978.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1995.
- UCKMAR, Víctor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco, São Paulo, RT, 1976.
- VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). *Direito Eleitoral*. Belo Horizonte, Del Rey, 1996.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- _____. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- TUCCI, Rogério Lauria & TUCCI, José Rogério Cruz. *Constituição de 1988 e Processo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.