

FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS
Programa de Pós-Graduação em Direito Empresarial

Maria Tereza Vasconcelos Campos

**PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO SOB A ÓTICA DA PRESERVAÇÃO
DA EMPRESA**

Nova Lima
2012

Maria Tereza Vasconcelos Campos

**PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO SOB A ÓTICA DA PRESERVAÇÃO
DA EMPRESA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. Élcio Fonseca Reis.

Nova Lima

2012

Maria Tereza Vasconcelos Campos

**PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO SOB A ÓTICA DA PRESERVAÇÃO
DA EMPRESA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Empresarial.

Prof. Dr. Élcio Fonseca Reis (Orientador) . Faculdade de Direito Milton Campos

Prof. Dr. André Mendes Moreira . Faculdade de Direito Milton Campos

Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira . PUC Minas

Nova Lima, de de .

*Dedico esse trabalho aos meus pais que,
na sua simplicidade, desde sempre,
cultivaram em mim a certeza de que
o conhecimento é a única herança
verdadeiramente perene.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me amparar e conduzir em cada passo trilhado até aqui.

Ao Professor Élcio Fonseca Reis, pela rica troca de experiências em sala de aula, o que possibilitou a concepção e elaboração do presente trabalho.

Ao meu irmão, Bráulio Vasconcelos Campos, amigo, entusiasta, incentivador, pela presença e apoio.

Aos amigos Felipe Falcone Perruci, Priscila Fidelis de Souza Lima e Mírlan Dias da Silva, pela existência no meu caminho, pela amizade, mas especialmente, nesse momento, agradeço pela partilha generosa e verdadeira da experiência acadêmica de cada um, pela contribuição e incentivo que foram essenciais durante esse processo de maturação pessoal e acadêmico.

Ao Sr. Adauto de Oliveira Duarte, por acreditar, antes mesmo que eu o fizesse.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo analisar o procedimento fiscal de lançamento e o lançamento tributário sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. O enquadramento do procedimento fiscal prévio ao lançamento como procedimento de natureza administrativa e, respectivamente, o lançamento fiscal como ato administrativo importa em realizar uma análise à luz dos mais recentes entendimentos doutrinários acerca da Administração Pública, contextualizada no âmbito do Estado Democrático de Direito, em detrimento de cânones tradicionais de cunho claramente autoritário que ainda remanesçam. Nessa ótica, a participação do administrado como também ator na construção dos atos e decisões administrativas, de caráter geral ou concreto, sobreleva-se como aspecto de legitimação do exercício do poder. Os princípios constitucionais norteadores da atuação administrativa e as garantias constitucionais do administrado são os parâmetros definidores da atuação administrativa também para o procedimento prévio ao lançamento e ao ato administrativo do lançamento, inclusive princípios guindados mais recentemente a essa condição, como o princípio da presunção de inocência. Chega-se, portanto, à conclusão de que as garantias constitucionais devem ser compatibilizadas com a finalidade e eficiência do procedimento administrativo, garantindo-se a participação do administrado no momento anterior à edição do ato. Tal posicionamento será ainda relacionado ao princípio da preservação das empresas.

Palavras-chave: Lançamento. Procedimento fiscal. Participação do contribuinte. Estado Democrático de Direito.

ABSTRACT

The present dissertation aims to analyse the fiscal procedure of tax levying and the tax levying under the paradigm of the Democratic State of Law. The framing of the fiscal procedure former to the assessment as a procedure of administrative nature and the fiscal assessment as an administrative act care in performing an analysis in the light of the latest doctrinal understandings about public administration, contextualized within the Democratic State of Law, at the expense of traditional canons clearly authoritarian that still remain. In this point of view, the participation of the taxpayer as an actor in the construction of acts and administrative decisions, of general character or concrete, surpasses as legitimizing aspect of the exercise of power. The constitutional principles that guide the administrative acting and the constitutional guarantees of the taxpayer are the parameter that define the administrative action also for the previous procedure to the assessment and to the administrative act of assessment, including the most recent principles elevated to this condition, for example the principle of presumption of innocence. Therefore, we came to the conclusion that the constitutional guarantees should be compatibilized with the purpose and efficiency of the administrative procedure, ensuring the participation of the taxpayer in the moment before the edition of the act. This position will also be related to the principle of companies preservation.

Key Words: Assessment. Fiscal procedure. Taxpayer participation. Democratic State of Law.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO ...	12
2.1	A Administração Pública dialógica	12
2.2	O direito fundamental à boa administração e a proteção procedimental à administração pública dialógica	17
2.3	Princípios da Administração Pública	20
2.3.1	<i>O sobreprincípio da segurança jurídica:</i>	20
2.3.2	<i>Princípio da Legalidade</i>	25
2.3.3	<i>Princípio da Eficiência</i>	29
2.3.3.1	O procedimento administrativo e o princípio da eficiência.....	34
2.4	A presunção de validade do ato administrativo	37
2.5	O princípio da presunção de inocência.....	43
2.6	Os princípios da ampla defesa e contraditório.....	53
3	O LANÇAMENTO FISCAL	60
3.1	O lançamento no Código Tributário Nacional.....	60
3.2	O lançamento como procedimento, ato administrativo ou norma.....	63
4	O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO NO E. DEMOCRÁTICO DE DIREITO	72
4.1	A delimitação como procedimento	72
4.2	Da oficialidade e natureza inquisitória	74
4.3	Busca pela verdade material.	77
4.4	A participação do contribuinte.....	79
4.5	A participação e o contraditório: processo ou procedimento?	92
4.6	Dos limites à busca da verdade material: os direitos e garantias individuais e a legalidade.....	95
4.6.1	<i>O sigilo bancário, procedimento de fiscalização e a participação do contribuinte</i>	98
4.7	Conclusões	103

5 DAS RECENTES ALTERAÇÕES NO ORDENAMENTO JURÍDICO	106
5.1 Âmbito federal: a proposta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional E Projeto de lei 536/2007	106
5.2 Âmbito estadual: a lei complementar 541 do Estado de Santa Catarina e as alterações do Código de direitos e deveres do contribuinte	109
6 O PROCESSO DIALÓGICO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA.....	114
7 CONCLUSÃO	118
REFERÊNCIAS.....	122

1 INTRODUÇÃO

Sob o paradigma do Estado Democrático de Direito, a Constituição Federal de 1988 consagra direitos e garantias fundamentais como limitadores da atuação do Estado em face do cidadão.

Nesse contexto, despontam na doutrina pátria questionamentos acerca dos dogmas tradicionais atinentes à atuação da Administração Pública e sua relação com o administrado, impondo-se uma nova forma de pensar o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, a unilateralidade, presunção de validade do ato administrativo, despindo-os de sua forte carga autoritária.

O processo administrativo tributário, nesse cenário, surge como tema de grande reflexão, na medida em que é meio de acertamento da relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, assim como meio de controle de legalidade dos atos pela própria Administração.

O procedimento de fiscalização que precede o ato administrativo fiscal do lançamento, contudo, permanece pouco explorado, especialmente, sob a ótica do Estado Democrático de Direito e da sistemática dos princípios que guarnecem a tutela do contribuinte/administrado.

O lançamento, por sua vez, quando havido de ofício, como ato administrativo que é, goza da presunção de validade dos atos da administração em geral.

A presunção de validade dos atos da Administração Pública decorre do cânone da legalidade que deve reger sua atuação e, muito embora não esteja expresso pela Constituição Federal ou em norma infraconstitucional, sua razão de ser é sustentada pela eficiência e praticabilidade da Administração no cumprimento de seu dever.

Conservadoramente, tem se entendido que o princípio de presunção de validade dos atos da Administração Pública deságua na obrigatoriedade de o administrado comprovar a ilegalidade da autuação e do lançamento, invertendo-se, portanto, o ônus probatório em seu desfavor.

Há, por conseguinte, uma inversão do princípio de presunção de inocência em favor da Administração Pública, visto que, ao constituir o crédito tributário, tendo havido o ilícito fiscal, o lançamento contemplará, de igual sorte, a penalidade correspondente, cabendo ao administrado comprovar a improcedência ou a ilegalidade do ato.

Tal posição, ao que parece, guarda ainda muito de uma feição autoritária da Administração Pública em face do administrado, na dicotomia não mais tão aparente entre os interesses públicos e privados.

Nesta posição, o administrado é apenas o destinatário da atuação da Administração Pública, que apenas assiste à concretização da função administrativa.

Hodiernamente, contudo, muito tem se discutido sobre a alteração do *status* do administrado em face da Administração Pública, colocando-o como ator participativo nas relações jurídico-administrativas, inclusive, naquelas de cunho fiscal.

Essa mudança decorre do esforço de transformar a Administração Pública unilateral, autoritária e coercitiva em Administração Pública caracterizada pelo pluralismo, pelo caráter residual do emprego da autoridade, pela participação efetiva do administrado em situações que afetem não apenas a sua esfera individual, mas também a de toda sociedade.

Ademais, além da necessária contextualização do procedimento de fiscalização tributário e do lançamento sob esse novo contexto doutrinário jurídico-administrativo, importa questionar se o procedimento de fiscalização assim perpetrado, sem a possibilidade de participação mais efetiva do administrativo, responde à sua finalidade.

Isso porque o procedimento de fiscalização possui por escopo imediato assegurar a finalidade arrecadatória. Todavia, de forma mediata, e como finalidade precípua, refere-se, na prática, a relação de acertamento do crédito tributário, na relação jurídica do contribuinte com o fisco.

Recentes alterações legislativas indicam que o próprio fisco tem reconhecido tal possibilidade em função do princípio da eficiência.

No âmbito federal, o Projeto de Lei 536/2007 cuida do estabelecimento de normas procedimentais para desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários, com fins no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, norma antielisiva, prevendo a possibilidade de apresentação de defesa pelo sujeito passivo antes da imputação da sanção.

Mais que isso, as previsões contidas no referido projeto de lei representam a dialeticidade do procedimento administrativo instaurado, inclusive no contexto probatório, ao determinar que os elementos de prova colhidos pela Administração e aqueles apresentados pelo sujeito passivo instruem o procedimento.

Em âmbito estadual, recente inovação legislativa do estado de Santa Catarina, a Lei Complementar 541, de 26 de julho de 2011, já em vigor, veio para alterar a Lei Complementar 313, de 2005, que instituiu o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte de Santa Catarina.

A alteração legislativa fica por conta da inserção da previsão do artigo 25, segundo o qual, apurada a irregularidade, a notificação do lançamento do crédito tributário será precedida de intimação para o contribuinte apresentar defesa prévia, no prazo de 15 (quinze) dias, período no qual fica suspenso prazo para a conclusão da fiscalização.

Referidas alterações legislativas, querem significar, destarte, um temperamento dos princípios supramencionados, atinentes à atuação da Administração, contextualizados pela contraditória e ampla defesa, mesmo antes do lançamento do tributo e da aplicação da sanção tributária.

O presente trabalho pretende, portanto, contextualizar o procedimento de fiscalização, assim entendido como o momento anterior ao lançamento, e sua relação com a maior eficiência do procedimento de fiscalização, quando do acertamento do crédito tributário efetivamente lançado e, em última análise, de uma maior efetividade do próprio procedimento administrativo tributário no seu desiderato com um todo.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

2.1 A Administração Pública dialógica

O direito administrativo, que rege a atuação da Administração Pública, encontra-se em franca mutação paradigmática.

Historicamente, foi conformado como ramo autônomo do Direito sob o paradigma do Estado Liberal, a partir do desenvolvimento do conceito de Estado de Direito e estruturado sobre o princípio da legalidade¹, assim considerado um limite de contenção à atuação do poder estatal em face do administrado.

A subordinação do poder estatal à lei deu-se através do estabelecimento de estatutos de direitos individuais, vinculados à da administração pública.

Nesse cenário, destacou-se o princípio da legalidade, como dito supra, ao qual os próprios governantes se submetiam e que estabelecia uma igualdade meramente formal, assim como o princípio da separação dos poderes, que possui por escopo garantir a proteção dos direitos individuais nas relações entre particulares mas, sobretudo, nas relações destes com o Estado.

O desenvolvimento dos cânones do Direito Administrativo deu-se, destarte, em face de acentuada dicotomia entre o interesse público e o privado, sendo aquele primeiro ligado à atuação omissiva do Estado de forma a criar condições para o desenvolvimento da esfera privada através da lógica de mercado.

Não havia, portanto, participação dos administrados na atividade administrativa, em face do poder soberano representado pela administração pública e diante das prerrogativas e privilégios estabelecidos em favor desta.

Muito embora o Direito Administrativo tenha sua gênese na função garantística do indivíduo em face do Estado, o que se revelou através das décadas foi sua utilização para a sistematização de um aparato de garantias e prerrogativas para atuação do Estado em face do administrado, situação que persistiu mesmo após a superação do paradigma do Estado Liberal.

No Estado Social, por sua vez, não obstante tenha havido uma redefinição dos direitos fundamentais de liberdade e igualdade por meio de atuação positiva do

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Estado para sua implementação, a feição autoritária da Administração Pública ganhou ainda contornos mais definidos.

Houve uma ampliação das funções da administração pública, que passa a intervir diretamente na economia e na sociedade, especialmente, no que diz respeito ao mote de que apenas o Estado seria capaz de promover igualdade material e dar concretude aos direitos fundamentais.

Muito embora tenha ocorrido substancial alteração relativa ao papel do Estado, permanecia ainda com lindes fortemente tracejados à a dicotomia entre interesses público e privado.

Sob esse paradigma, a defesa do interesse público desloca a atuação estatal de uma postura omissiva para uma positiva, através da qual o Estado passa a realizar políticas públicas para emprestar concreção aos direitos fundamentais e, especialmente, para dar efetividade a uma igualdade material entre os indivíduos.

É nesse sentido que afirma Funghi²:

Dessa forma, com a sobreposição do Estado sobre a sociedade, subsumindo-se esta naquele, assim como no estado liberal, no paradigma social promove-se um alijamento do cidadão na atividade administrativa, já que incumbia à própria administração a definição e consecução dos interesses públicos e coletivos. Os cidadãos são tidos como %lientes+ da administração pública, meros destinatários de seus programas sociais, e não como personagens ativos da esfera pública.

Sob esses dois paradigmas, portanto, a Administração Pública atua sob o cânone do legalismo administrativo e da prevalência do interesse público sobre o privado.

Nessa senda, a insindicabilidade das decisões discricionárias pelo Poder Judiciário, as cláusulas exorbitantes dos contratos administrativos, as características do exercício do poder de polícia, a imperatividade dos atos e a unilateralidade de sua atuação consolidaram-se como facetas próprias e indissociáveis da Administração Pública e do próprio cerne do Direito Administrativo.

Todavia, atualmente tem-se verificado um crescente movimento doutrinário para uma necessária atualização do direito administrativo e sua adequação no âmbito do Estado Democrático de Direito.

² FUNGHI, Luís Henrique Baeta. Da dogmática autoritária à administração pública democrática. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 257, p. 223, maio/ago. 2011.

O que se pretende é, de fato, impregnar o direito administrativo do espírito de participação democrática, reputando-lhe conformador das garantias e direitos fundamentais assegurados constitucionalmente. Para tanto, o indivíduo surge mesmo no âmbito do Direito Administrativo como importante ator. Nesse sentido, Maffini³:

Quanto à posição do cidadão na teoria do direito administrativo moderno, busca-se um novo paradigma em que esse, demais de obviamente ser o destinatário da administração pública, coloca-se como um importante ator no cenário das relações jurídico-administrativas, o qual terá, juntamente com o Estado, o desiderato de construir as tomadas de decisão que lhe afetam e que afetam a sociedade como um todo. Trata-se de uma decorrência do princípio da participação, o qual há de se colocar em relevante patamar no horizonte de paradigmas que se inclinam à modernização e racionalização do direito administrativo.

A participação do administrado na formação da norma ou na decisão administrativa passa a constituir o próprio fundamento de legitimação do Direito, no âmbito do Estado Democrático de Direito. Essa participação, por sua vez, deve encontrar canais institucionalizados, procedimentos especialmente criados para tanto.

O Direito Administrativo passa a rever seus institutos e dogmas, de forma a viabilizar, procedimentalmente, a atuação da administração pública em viés democrático, ou seja, com a participação dos cidadãos quer na defesa de interesses individuais, como em nome de interesses gerais da coletividade⁴.

Nesse ponto, surge a chamada administração pública dialógica, através da qual se pretende que o agir da administração pública tenha como pressuposto a realização de prévio diálogo com aqueles que terão suas esferas de direitos atingidas pela atuação estatal⁵.

Para Freitas,⁶ o direito à administração pública dialógica importaria [a.] nas garantias do contraditório e ampla defesa - é dizer, respeitadora do devido processo

³ MAFFINI, Rafael. Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança). Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 253, p. 161, jan./abr 2010.

⁴ FUNGHI, Luís Henrique Baeta. *Da dogmática autoritária à administração pública democrática*. Ob. Cit, p. 228.

⁵ MAFFINI, Rafael. *Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança)*: Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. Ob. Cit, p. 161.

⁶ FREITAS, Juarez de. *Discricionariedade administrativa e direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20.

(inclusive com duração razoável), o que implica no dever de motivação consistente e proporcional+.

A administração pública dialógica seria corolário, destarte, da própria democratização de sua atuação, na medida em que a efetiva participação procedimentalizada do cidadão a quem se destina a decisão administrativa ou norma terminaria por construir também a imperatividade destas, superando a tradicional imperatividade unilateral⁷, de forma a lhes emprestar legitimidade.

Segundo Maffini,⁸ a administração pública dialógica seria um limite formal à autotutela administrativa, através do contraditório e ampla defesa:

Trata-se, pois, de um limite formal ao exercício da autotutela administrativa (Maffini, 2009:112), absolutamente consentânea da tendência atual de ponderação entre o interesse público, cujo peso axiológico fundamenta a autotutela administrativa, e os interesses individuais divisados pelos direitos fundamentais ao contraditório e ampla defesa.

No direito comparado, o direito à administração pública dialógica encontra-se positivado no item 2 do art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia ou Carta de Nice, que dispõe sobre %p.a.] o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de que a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte desfavoravelmente...+.

Também, o Código do Procedimento Administrativo português prevê a colaboração dos particulares no exercício da função administrativa (art. 7º) e explicitamente a necessidade de participação na formação das decisões que lhes disserem respeito, o que se encontra preconizado pelo artigo 8º, que regulariza o princípio da participação:

Os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objeto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência destes nos termos deste Código.

⁷ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 70.

⁸ MAFFINI, Rafael. *Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança)*: Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. *Ob. Cit*, p. 163.

Acerca da importância do referido artigo, que consagra o princípio da participação e oitiva do interessado, Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e João Pacheco de Amorim⁹:

O princípio constitui, como RUI MACHETE lucidamente esclarece (CPA . INA, págs 45 e segs.), um dos momentos fundamentais da transformação da Administração contemporânea, em relação à sua visão clássica, fechada, unilateral e autoritária.

Mesmo sem que o nosso entusiasmo vá tão longe, no que respeita ao sepultar dos conceitos, arquétipos e regime de garantias do sistema clássico do Direito Administrativo . pelo menos, à falta de outro que o substitua global e homoganeamente . estamos inteiramente de acordo quanto à importância do princípio deste art. 8º e da revolução que ele significa para uma Administração fechada e unilateral, como a nossa se habituou ser.

O significado mais amplo da participação do interessado na formação das decisões que lhes disserem respeito, ainda segundo a doutrina lusitana, refere-se, nas democracias ocidentais, à reformulação dos quadros da democracia representativa tradicional.¹⁰

O agigantamento do aparelho administrativo do Estado e a decorrente complexidade e tecnicização, aumentaram a distância entre o cidadão e os órgãos político-legislativos, motivo pelo qual as formas de participação do administrado traduzem uma efetiva forma de controle e real participação no exercício do poder executivo.

No Brasil, poder-se-ia inferir que o direito à administração pública dialógica, muito embora não esteja explicitamente previsto, decorre como corolário dos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/88) e ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV da CF/88).

A administração pública dialógica assume fundamental importância, quer quando se trate de restrição de direitos dos administrados (condutas ablativas de direitos), quer quando o exercício administrativo produza efeitos favoráveis aos seus destinatários (condutas ampliativas de direito).¹¹

⁹ AMORIM, João Pacheco de, GONÇALVES, Pedro Costa e OLIVEIRA, Mário Esteves de. *Código do Procedimento Administrativo Comentado*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 123.

¹⁰ AMORIM, João Pacheco de, GONÇALVES, Pedro Costa e OLIVEIRA, Mário Esteves de. *Código do Procedimento Administrativo Comentado*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 123

¹¹ MAFFINI, Rafael. *Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança)*: Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. *Ob. cit.*, p. 163.

Como consectário do direito fundamental à boa administração, a administração pública dialógica deságua na necessária proteção procedimental do administrado, como se verá a seguir.

2.2 O direito fundamental à boa administração e a proteção procedimental à administração pública dialógica

O direito fundamental à boa administração encontra-se positivado, pelo art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia.

Para alguns doutrinadores, a expressão *boa administração*, em sentido mais estrito, prevista em outros diplomas legais que já consagravam tal expressão antes mesmo da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, seria sinônimo de *administração eficiente*, ou seja, guardaria estreita relação com o princípio da eficiência.

Nesse sentido, a constituição italiana de 1947, dispõe em seu art. 97.1: *Os órgãos públicos são organizados segundo disposições de lei, de modo que sejam assegurados o bom andamento e a imparcialidade da administração*.

Sobre o referido dispositivo, Nobre Júnior¹², assim se posiciona:

Num plano restrito, mais aproximado à literalidade das expressões, atribuiu-se à imparcialidade a proibição e proceder a preferências, enquanto que ao bom andamento foi reservada uma exigência de boa administração. Partindo-se a uma visão mais ampla, legou-se à imparcialidade o poder-dever da Administração de avaliar e ponderar os interesses emergentes no procedimento e de adotar as conseqüentes escolhas. Já o bom andamento foi visto como necessidade de eficácia e de eficiência da ação, de sorte a consentir a persecução de resultados adequados.

Nessa medida, a boa administração mencionada pela Constituição italiana encontrava-se ligada mais estritamente à eficiência e à eficácia relativas ao resultado, como facetas do princípio da eficiência.

Por sua vez, o já mencionado art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia dispõe de forma mais ampla:

¹² NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro, v. 241, p. 212-213, jul./set. 2005.

1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável. 2. Este direito compreende nomeadamente: - o direito de qualquer pessoa a ser ouvida antes de a seu respeito ser tomada qualquer medida individual que a afecte desfavoravelmente; - o direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito dos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial; - a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões. 3. Todas as pessoas têm direito à reparação, por parte da Comunidade, dos danos causados pelas suas instituições ou pelos seus agentes no exercício das respectivas funções, de acordo com os princípios gerais comuns às legislações dos Estados-Membros. 4. Todas as pessoas têm a possibilidade de se dirigir às instituições da União numa das línguas oficiais dos Tratados, devendo obter uma resposta na mesma língua.

O direito fundamental à boa administração, por conseguinte, enfeixaria direitos e garantias do administrado em face do Estado para além do princípio da eficiência, dentre os quais o já explanado direito à efetiva participação nos processo decisórios.

Para Freitas,¹³ o direito fundamental à boa administração pode ser definido como:

[...] direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional, cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas; a tal direito corresponde o dever de a administração pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem.

Pela leitura da definição supracitada, extrai-se que, no que se refere ao Brasil, muito embora não haja positivação acerca de um direito fundamental à boa administração, é certo que os desdobramentos do referido direito encontram-se positivados em nosso ordenamento.

De fato, tão só o *caput* do art. 37 da CF/88 traz em seu bojo os princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, versados em outras letras pelos incisos do transcrito art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia.

Ademais, o fundamento para uma administração pública dialógica restaria assentado nas normas previstas pelo art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88.

¹³ FREITAS, Juarez. *Discrecionalidade administrativa e o direito à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 20.

Sobre a existência do direito fundamental à boa administração no direito brasileiro, esclarece Manffini:¹⁴:

Tal direito fundamental à boa administração pública, bem assim todos os seus consectários encontram-se absolutamente normatizados no ordenamento jurídico-constitucional pátrio, não obstante a falta de referência expressa, no catálogo contido no Título II, da Constituição vigente, tal como encontrada em solo europeu. Ora, tal direito fundamental é cristalizado no Brasil à partir da conjugação de uma série de normas que se encontram expressa e implicitamente postadas em nossa Carta Política.

Feitas tais considerações sobre o direito fundamental à boa administração, importante ressaltar a proteção procedimental do exercício da participação do administrado, com vistas à implementação da efetiva administração pública dialógica e como meio assecuratório de uma administração pública democrática.

A partir do momento em que o administrado passa a não ser mais apenas %cliente+da atuação da administração pública, mas também ator, transfere para essa mesma administração pública a necessidade de desenvolver formas e procedimentos que possam franquear a comunicação e a dialogicidade, como meio de legitimação da própria criação do direito. Nesse sentido, Funghi¹⁵:

A atividade administrativa não mais se limita à mera execução mecanicista de um quadro normativo estabelecido na lei, cabendo à administração pública implementar atividades e condutas descritas em programas normativos abertos, devendo desenvolver, para tanto, formas de comunicação e procedimentos que satisfaçam às condições de legitimação do estado de direito, ou seja, que possibilitem que os indivíduos atingidos pela atuação administrativa possam tematizar seus interesses nos processos de decisão do Estado.

Essa necessidade se avulta, portanto, na medida em que a própria atuação da administração pública hoje refoge ao legalismo estrito, incumbindo-lhe cada vez mais %encargos decisórios+, em face de normas legais abertas.¹⁶

Também para Medauar,¹⁷ a processualidade, assim entendida como a garantia à ampla defesa e contraditório, deve ser encetada não apenas em momento ulterior, mas antes mesmo da formação da decisão administrativa:

¹⁴ MAFFINI, Rafael. Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança): Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. *Ob. cit.*, p. 162.

¹⁵ FUNGHI, Luís Henrique Baeta. *Da dogmática autoritária à administração pública democrática*. *Ob. Cit.*, p. 228.

¹⁶ BINDENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 78.

A processualidade está associada ao exercício do poder estatal; o poder é, por si só, autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade, no processo pré-constituído. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído.

A processualidade, por conseguinte, tomada aqui em sentido amplo, representa o instrumento de atuação dos direitos fundamentais à ampla defesa e contraditório ou à garantia a uma administração pública efetivamente dialógica, sendo de especial relevância que se dê antes da decisão administrativa limitadora ou restritiva dos direitos do administrado, como meio de legitimação da atuação do poder estatal no caso concreto.

Além disso, é a processualidade que garante maior objetividade e eficácia à atuação da administração pública, uma vez que permite o conhecimento dos vários dados relativos à questão sobre a qual deva atuar, as diversas faces dos interesses envolvidos para além da atuação mecanicista e por vezes infundada.

Resta, portanto, saber se tais considerações podem ser transportadas para o exercício da atividade fiscalizatória da administração pública, no caso específico, o procedimento administrativo fiscal que precede o lançamento tributário.

2.3 Princípios da Administração Pública

Inicialmente, cabe esclarecer que os princípios e presunções ora tratados não esgotam, em absoluto, todas as normas do nosso ordenamento norteadoras da atuação da Administração Pública, inclusive, aqueles demais previstos pelo art. 37 da CR/88, tais como a publicidade, moralidade, motivação, razoabilidade, finalidade.

Entretanto, para os fins do presente trabalho, trataremos dos princípios e presunção que, no nosso entender, afetam, sobremaneira, a perspectiva do lançamento fiscal sob a ótica do Estado Democrático de Direito.

2.3.1 O sobreprincípio da segurança jurídica:

¹⁷ MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 70.

Inicialmente, antes de tratar especificamente do sobreprincípio da segurança jurídica, apenas para fins de melhor compreensão, cumpre esclarecer em que sentido o presente trabalho toma as acepções de sobreprincípios, princípios e regras.

O jurista Humberto Ávila, em sua obra *Sistema Constitucional Tributário*, estabelece sistematização material cujo objeto imediato são as normas que compõem o ordenamento jurídico.

Para o referido autor, em relação à espécie normativa, estas estariam subdivididas em normas de 1º grau e de 2º grau. As normas de 1º grau consistiriam nos princípios, sobreprincípios e regras. Já em relação às normas de 2º grau, os postulados hermenêuticos e postulados normativos aplicativos.

Sem adentrar de forma exauriente no posicionamento do autor, cabe esclarecer que os postulados ou normas de 2º grau consistiriam *[na]* em condições essenciais sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido.¹⁸

Os postulados hermenêuticos destinam-se à compreensão em geral do Direito, ao passo que os postulados aplicativos teriam por função precípua a estruturação da aplicação concreta do Direito.

No que é pertinente às normas de 1º grau, importa ressaltar a diferenciação no que respeita aos princípios, sobreprincípios e regras.

Para o autor, *os* princípios são normas imediatamente finalísticas, que estabelece um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim.¹⁹

Os sobreprincípios, por sua vez, consistiriam em *[na]* princípios que se caracterizam por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos. Exemplifica o autor acerca do sobreprincípio do Estado de Direito²⁰:

Por exemplo, o princípio do Estado de Direito impõe a busca de um ideal de juridicidade, de responsabilidade e de previsibilidade da atuação estatal ao mesmo tempo que exige segurança, protetividade e estabilidade para os direitos individuais. Esse fim maior engloba outros fins mais restritos, já

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 41.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 38.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 40.

estabelecidos por outros princípios, como pelos princípios da segurança jurídica, da separação dos poderes, da legalidade, da irretroatividade e da boa fé.

Por fim, por definição, ~~as~~ regras são normas imediatamente descritas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido.²¹

Muito embora o jurista classifique a segurança jurídica, no nosso ordenamento, como princípio, como no exemplo citado supra, entendemos que, em verdade, a segurança jurídica expressa sobreprincípio do ordenamento jurídico, exatamente, por não deduzir apenas uma relação de complementaridade com outros valores (princípios) atinentes à ordem constitucional, mas, de fato, por representar um valor maior perseguido por outros princípios mais específicos, positivados pela Carta Magna.

Tal afirmação se dessume do próprio fundamento constitucional apontado pelo multicitado autor²²:

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, ~~as~~) e da anterioridade (art. 150, III, ~~as~~).

É claro que do fundamento constitucional extrai-se que o sobreprincípio da segurança jurídica encontra-se também implícito no ordenamento, havendo necessário processo mental indutivo das normas da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, etc.

Nessa medida, ao contrário do sobreprincípio da segurança jurídica, entendemos que a legalidade, expressa pela norma positivada pelo art. 5º, II da CR/88 é, de fato, princípio fundamental do ordenamento no Estado de Direito. Ademais, por definição, o sobreprincípio atua em face de outras ideias, outras normas, quer assim consideradas princípios ou regras.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 40.

²² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 303.

Também Carvalho²³ afina-se na posição de que a segurança jurídica enfeixa outros valores constitucionais, que regem a relação entre a administração pública, representada pelo fisco, e o contribuinte, especialmente, aqueles destinados a garantir a atividade arrecadatória promovida pelo Estado.

Para o autor, tais valores seriam a igualdade, a legalidade e a legalidade estrita, além da universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e a anterioridade, ao lado dos princípios da ampla defesa e o devido processo legal.

Também desse sentido não se afasta Derzi²⁴ ao esclarecer que a anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição e processo devido são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins colimados pelo Estado de Direito que é a segurança jurídica.

Sobreprincípio ou princípio, fato é que a segurança jurídica permeia todo o nosso ordenamento, visto que decorre e está umbilicalmente ligada ao próprio Estado de Direito.

É a mesma jurista²⁵, referenciada supra, que em citação à Stahl, esclarece:

Com F. J. Stahl, criou-se uma noção tradicional de Estado de Direito, segundo a qual ele se caracteriza como sendo aquele que se auto-limita, vale dizer, determina com precisão a extensão de sua própria atuação, assim como estabelece inviolavelmente, o âmbito da livre esfera de seus cidadãos, em forma jurídica.

Muito embora guarde relação intrínseca com a legalidade e o Estado de Direito, é preciso esclarecer que a segurança jurídica não decorre, simplesmente, da existência de norma formal que prescreva comportamentos e lhes atribua efeitos ou consequências jurídicas.

Nos dizeres de Souza²⁶, a segurança não se limita ao critério lógico da estrutura formal das normas, mas antes, é dinâmica na persecução dos bens e valores jurídicos, como se vê:

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 264.

²⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. 1986. Tese (Doutorado em Direito) . Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Belo Horizonte. p. 90.

²⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. 1986. Tese (Doutorado em Direito) . Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Belo Horizonte. p. 85.

²⁶ SOUSA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico*.

A segurança não é, pois, um critério lógico da estrutura formal das normas, como se fosse elemento impregnado a elas e estático, mas é algo dinâmico que busca a consecução dos bens e dos valores jurídicos, mormente no Estado democrático de Direito, como o nosso, a partir da nova ordem constitucional de 1988.

No direito comparado, por essa razão, Nóvoa²⁷ afirma que, de todos os princípios que informam o ordenamento constitucional espanhol, a segurança jurídica é provavelmente aquele que menos necessitaria de positividade, visto que decorre mesmo da essência de um Estado de Direito no qual prevaleçam os valores em face do estrito legalismo.

É o mesmo autor²⁸ que vai mais além para assegurar que a ideia de segurança jurídica está intimamente ligada ao paradigma do Estado Democrático de Direito, na medida em que somente a soberania popular é capaz de assegurar a efetiva limitação do poder de atuação do Estado em face dos cidadãos e, por conseguinte, garantir segurança jurídica.

Sousa²⁹, em obra já citada anteriormente, afirma que a nossa Constituição Federal dispôs sobre a segurança jurídica em três aspectos: princípio, valor e direito fundamental.

No primeiro aspecto, a segurança jurídica corresponderia à certeza do direito, como princípio geral do ordenamento jurídico. No que tange ao aspecto ~~valor~~, o autor afirma que a segurança está no Preâmbulo da Carta Magna, quando institui um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar, dentre outros valores, a segurança. Por derradeiro, como direito fundamental, encontra-se a garantia instituída pelo art. 5º, *caput* da CR/88.

São Paulo: LTR, 1996. P. 77.

²⁷ NÓVOA, César García. *El principio da seguridad jurídica em materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 37.

«la seguridad es, probablemente, el principio constitucional cuya positivación resulta menos imprescindible, pues el mismo se deduce de la propia esencia de un Estado de Derecho donde prevalezcan los valores frente al legalismo.»

²⁸ NÓVOA, César García. *El principio da seguridad jurídica em materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 28.

«En otras palabras, solo existirá un orden normativo que promueva la seguridad jurídica en el marco de un Estado configurado a partir de la fórmula democrática, la cual se base em la soberanía popular y en la garantía de una permanente conexión entre el poder y los ciudadanos. A partir de este momento, Estado de Derecho y Estado democrático se identifican.»

²⁹ SOUSA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico*. São Paulo: LTr, 1996, p. 81/89.

Como direito fundamental, o direito à segurança jurídica deriva do princípio constitucional, e recai sobre o direito de ter um Direito seguro, tendo, por objeto a própria normatividade. Essa é a diferença essencial entre o direito fundamental à segurança jurídica e os demais direitos fundamentais. É direito fundamental, mas também limite que recai sobre as normas que irão regular qualquer instituição jurídica.³⁰

Nesse ponto, é importante, portanto, ressaltar o papel do sobreprincípio da segurança jurídica em face dos processos/procedimentos administrativos e em face das decisões administrativas.

A segurança jurídica importa, sobretudo, na ideia de determinabilidade da atuação estatal, quer no que respeita à previsibilidade da obrigação legal instituída, quer em face dos critérios que permeiam as decisões, administrativas ou judiciais.

Carvalho³¹ posiciona-se no sentido de que o primado da segurança jurídica requer, especialmente, a previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa.

Nessa medida, a existência de procedimentos, pré-determinados, permite que o administrado antevê a forma através da qual atuará a administração pública, mormente quando se trate da aplicação do direito na esfera do particular, na criação de norma concreta.

Mais que isso, através do estabelecimento de procedimentos previamente conhecidos é que se franqueia ao administrado o meio de tutela de seus interesses perante a administração pública, determinando-se, de igual sorte, sua participação no procedimento de tomada de decisões que afetem seu patrimônio jurídico.

2.3.2. Princípio da Legalidade

Muito embora o princípio da legalidade tenha estrita ligação com o direito administrativo e sua gênese, como mencionado em tópico supra, suas origens são

³⁰ NÓVOA, César García. *El principio da seguridad jurídica em materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 42.

El derecho a la seguridad jurídica, em tanto es un derecho que deriva de un principio constitucional, recae sobre el Derecho mismo; es el derecho a un Derecho seguro, cuyo objeto es, por tanto, la propia normatividade. Objeto que constituye una realidad cuyo perfil jurídico es mas patente que el que puede tener cualquier outro derecho. Esta diferencia del derecho a la seguridad jurídica respecto a los derechos fundamentales atendiendo a su contenido esencial supone que, siendo em ambos casos tal contenido esencial un limite a la potestad normativa, tal límite operará en la seguridad jurídica de forma diferente a los demás derechos.+

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses,

apontadas antes mesmo do próprio Estado Liberal, por conseguinte, do movimento constitucionalista do século XVIII.

Suas origens encontram-se intimamente ligadas ao direito tributário e ao direito penal.

Segundo Derzi³², em obra já citada, em matéria penal, seus antecedentes históricos remontam ao art. 39 da Carta Magna inglesa, de 1215, muito embora ali tivesse o cunho meramente processual.

Também a mesma Carta Magna inglesa previa, em seu art. XII, em matéria tributária, que nenhum auxílio ou contribuição se estabeleceria sem o consentimento do conselho do reino³³, desaguando, portanto, na necessidade do prévio consentimento dos súditos para a instituição de tributos, muito embora, para a referida autora, a seara tributária remonte ainda às corporações de ofício, ainda no século XI³⁴.

A mesma previsão acerca da necessidade de consentimento prévio, através do Parlamento, quanto à instituição de impostos encontrava-se presente no *Bill of Rights*, de 1689³⁵.

Mas é a partir do século XVIII, após as revoluções liberais, que o princípio da legalidade toma lugar em diversos documentos constitucionais, especialmente após sua inserção na Declaração Francesa.

Nesse momento, há uma substancial alteração em relação ao princípio da legalidade que pode ser representada pelo binômio consentimento/representação.

Anteriormente, especialmente em matéria tributária, se o princípio estava adstrito ao prévio consentimento à instituição de novos tributos, a partir das revoluções liberais a instituição passa a ser feita pelo princípio de representação, sendo instituídos os tributos pelos mandatários eleitos, em nome da nação.

No que diz respeito ao seu aspecto formal, passa a consignar o caráter de ideal de participação política.

2008, p. 264.

³² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. Tese de doutoramento, apresentada perante a Faculdade de Direito da UFMG, 1986. Fls. 87

³³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2.ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p 277.

³⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. Tese de doutoramento, apresentada perante a Faculdade de Direito da UFMG, 1986. Fls. 88

³⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2.ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 277.

Contudo, ao permear outros ramos do direito e como pressuposto de toda atividade administrativa, somente no século XIX a legalidade passa alçar a categoria de princípio jurídico, garantia de limitação da atuação do Estado em face do administrado.

No Brasil, o princípio da legalidade, em matéria tributária, encontrou guarida em todas as ordens constitucionais desde 1824³⁶.

Carvalho³⁷ informa que o princípio da legalidade é introduzido no ordenamento, no que respeita à seara tributária, quer na previsão genérica do art. 5º, II, quer no que tange à previsão do art. 150, I, ambos da CR/88.

A segunda disposição nomeia o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual a lei tributária deve conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência.

Para Batista Júnior³⁸, o princípio da tipicidade tributária consiste no fato de que todos os elementos dos tributos devem ser definidos em lei, não bastando que sejam traçadas apenas as diretrizes gerais, mas os elementos básicos e estruturais, aspectos essenciais para a aplicação da norma tributária.

Derzi³⁹ distingue o princípio da legalidade em sentido formal e material, atribuindo a este último aspecto o conteúdo da lei, ou seja, normas gerais e abstratas e o seu grau de concreção.

O aspecto formal guarda, portanto, relação com o princípio da representação inerente ao Estado de Direito, ou seja, com a produção normativa pelo Poder Legislativo e a segurança jurídica decorrente da limitação das fontes formais de produção. Nesse sentido, a i. jurista citada anteriormente⁴⁰:

Somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, com ato oriundo Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. Tal e qual no Direito Penal, a anterioridade e irretroatividade, o afastamento da analogia e dos costumes, no que concerne à descrição dos tributos e a sua quantificação, ressurgem com a mesma energia.

³⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Batista. *O Poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 50.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 282-283.

³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Batista. *O Poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 168.

³⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. Tese de doutoramento, apresentada perante a Faculdade de Direito da UFMG, 1986. Fls. 94.

⁴⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário e tipo*. Tese de doutoramento, apresentada perante a Faculdade de Direito da UFMG, 1986. Fls. 92.

Quanto ao sentido material, diversamente da posição que adota grande parte da doutrina, entende não se tratar de tipicidade a norma considerada conceitualmente fechada e determinada, como considerado pelos penalistas . os tipos penais.

O tipo, considerado segundo doutrina alemã, consistiria em norma aberta. A legalidade material absoluta, a seu turno, consiste no fechamento de tipos abertos em conceitos determinados e fechados, que permitam ao intérprete e aplicador determinar os fatos jurídicos, em prol da segurança jurídica, sem valoração.

Afirma-se cuidar tal fechamento na legalidade material absoluta, nominando-a de especialidade ou especificidade conceitual. Diminui-se, em favor da segurança jurídica, a possibilidade de valoração pelo intérprete e aplicador do direito.

A legalidade em sentido material absoluta, quer denominada como tipicidade, quer como especificidade conceitual, aplica-se, essencialmente, às normas instituidoras de tributos e ao direito penal.

Todavia, é de se esclarecer que ainda no ramo didático do Direito Tributário a legalidade material em sentido absoluto não é aplicável indiscriminadamente, mas apenas no que respeita às normas instituidoras de tributos, como dito supra.

Nesse sentido, esclarece Batista Júnior⁴¹ ao afirmar que “[a.] para além das normas de instituição de tributos o Direito Tributário perde sua identidade (ou pretensa autonomia) e transborda de forma incontestável para o Direito Administrativo, com o que se concorda.

É o mesmo autor quem esclarece, outrossim, acerca do papel do princípio a legalidade em face da atuação da administração pública⁴²:

A AP não pode atuar sem habilitação legal, exceto por direta determinação constitucional veiculada por regra densificada. A lei clarifica a função a ser desempenhada e atribui o poder necessário para a atuação estatal, legitimando juridicamente o órgão público para agir. Entretanto, a lei não deve necessariamente dar todos os contornos da solução para o caso concreto; não deve tentar determinar, genericamente, o interesse social concreto a prevalecer em cada situação singular.

⁴¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Batista. *O Poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 170.

⁴² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2.ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 280.

O que se afasta, portanto, é o princípio da tipicidade ou legalidade material absoluta da esfera de atuação da administração pública. A atuação, portanto, dar-se-á para além da simples aplicação procedimental e sem qualquer valoração por parte da Administração Pública.

Há que se ter em vista a finalidade da atuação, bem como os efeitos que gerará no caso concreto. Trata-se, portanto, de atuação comprometida também com os demais princípios que regem a atuação da administração pública, dentre os quais se destaca o princípio da eficiência, como será adiante abordado.

2.3.3. Princípio da Eficiência

O princípio da eficiência foi positivado no *caput* do art. 37 da CF/88 como norteador de todos os atos da administração pública através da Emenda Constitucional 19, de 1998.

Todavia, certo é que a Constituição Federal desde sua promulgação já fazia menção à eficiência administrativa, como consta do art. 74, II, segundo o qual o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo possui por escopo ^ocomprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado⁺

De igual sorte, o art. 144, parágrafo 7º da Carta Magna originalmente promulgada dispunha que ^alei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades.⁺

Antes mesmo de se inaugurar a ordem constitucional vigente, a eficiência já era mencionada pelos textos legais como norte no que tange à atuação da administração pública, como, por exemplo, o disposto pelo Decreto Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, que versa sobre a organização da Administração Federal.

O art. 26 do mencionado diploma legal dispunha, no que respeita à Administração Pública Indireta, sobre a existência de um controle ministerial que

visava, sobretudo, à eficiência administrativa, explícita no inciso III do mencionado artigo.⁴³

Também o art. 116 do Decreto 200/1967 previa, primordialmente, a adoção de medidas que visassem o aprimoramento e maior eficiência, no que tange ao Departamento Administrativo do Pessoal Civil (DASP).⁴⁴

Nada obstante, foi com a EC/98 que o princípio da eficiência foi positivado como postulado de observação obrigatória no agir da Administração Pública, acrescentando-o ao rol dos princípios já expressos anteriormente.

A eficiência da administração pública assume relevante papel no Estado Democrático de Direito, na medida em que, nesse paradigma, a finalidade da Administração Pública é a concretização do bem comum, em observância às garantias fundamentais, previstas constitucionalmente.

Isso significa que o atendimento das necessidades dos administrados, na concretização dos direitos nas esferas sociais, econômica e cultural, para o pleno desenvolvimento da personalidade, demanda racionalidade na utilização dos recursos públicos, dada sua relativa escassez, conforme as leis da atividade econômica.⁴⁵

O princípio da eficiência administrativa relaciona-se de forma íntima com a finalidade da administração pública e com o exercício da própria função administrativa, especialmente, com a forma através da qual a referida função é exercida.

É nesse sentido que Batista Júnior⁴⁶ afirma sobre o exercício eficiente da função administrativa:

O dever ínsito no exercício da função não se reduz a uma obrigatoriedade de mero cumprimento, mas acarreta, antes de tudo, um dever de bom cumprimento, de melhor satisfação da função, isto é, o interesse público que

⁴³ Art. 26. No que se refere à Administração Indireta, a supervisão ministerial visará a assegurar, essencialmente:

I - A realização dos objetivos fixados nos atos de constituição da entidade.

II - A harmonia com a política e a programação do Governo no setor de atuação da entidade.

III - A eficiência administrativa.

IV - A autonomia administrativa, operacional e financeira da entidade.

⁴⁴ Art. 116. Ao Departamento Administrativo do Pessoal Civil (DASP) incumbe:

I - Cuidar dos assuntos referentes ao pessoal civil da União, adotando medidas visando ao seu aprimoramento e maior eficiência.

⁴⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p.101.

⁴⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 75.

constitui o fim da atuação administrativa deve ser sempre buscado, do modo que melhor atenda ao bem comum.

Desde sua positivação no ordenamento pátrio, referido princípio, nos dizeres de Nobre Júnior⁴⁷, assume crucial importância em face dos atos administrativos:

O primeiro reflexo da eficiência condiz com os atos administrativos, a recomendar que estes, na condição de decisões tomadas pela Administração, produzam seus efeitos da maneira mais eficiente possível. Somente assim estar-se-á atendendo ao interesse público.

É de se salientar, contudo, que a produção dos efeitos do ato administrativo de *maneira mais eficiente possível* não se limita à ideia de economicidade ou celeridade para a consecução de sua finalidade.

Nesse sentido, Aragão⁴⁸:

A eficiência não pode ser entendida apenas como maximização do lucro, mas como um melhor exercício das missões de interesse coletivo que incumbe ao Estado, que deve obter a maior realização prática possível das finalidades do ordenamento jurídico, com os menores ônus possíveis, tanto para o próprio Estado, especialmente de índole financeira, como para as liberdades dos cidadãos.

A eficiência, atualmente, na realização e defesa dos interesses públicos, deve conjugar o menor ônus para o Estado com a salvaguarda da garantia das liberdades dos administrados.

Para tanto, esclarece o próprio autor Nobre Júnior⁴⁹, citado supra, que o postulado da eficiência compreende a economicidade, mas também o melhor atendimento à consecução dos fins, do interesse público:

Assim este (o postulado da eficiência) deverá ser compreendido como o dever administrativo de melhor atender à consecução dos fins, de interesse público, a que está vinculada a Administração, laborando para tanto, com o menor custo. Fica, de logo, acentuado que a eficiência compreende a vinculação do administrador à economicidade, referida no art. 70, caput, da CF.

⁴⁷ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 241, p. 226. Jul/set 2005.

⁴⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 237, p. 1. Jul/Set. 2004.

⁴⁹ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 241, p. 220. Jul/set 2005.

De fato, o princípio da eficiência, sistemicamente analisado com os demais princípios do ordenamento jurídico, não se detém à acepção da mera eficiência administrativa ou eficiência *stricto sensu*, essa sim ligada ao corolário da economicidade.⁵⁰

Nesse sentido, Batista Júnior⁵¹, traçando as linhas para diferenciar os aspectos básicos da ideia nuclear do princípio da eficiência (eficiência *lato sensu*), promove interessante distinção entre eficácia e a eficiência *stricto sensu*.

Forte na assertiva de que a finalidade do Estado Democrático de Direito é a realização do bem comum, afirma-se que, a eficiência (*stricto sensu*) relaciona-se com a eleição dos meios para a consecução de tal fim, ou seja, com o melhor emprego e racionalização dos recursos existentes para a plena realização da personalidade, ao passo que a eficácia relaciona-se com o alcance de tais objetivos.

A nosso ver, em sentido *lato*, afirma-se, portanto, que a eficácia relaciona-se com a consecução das finalidades do Estado, em sentido estrito, é de ser observada na especificidade do exercício de cada uma das facetas da atuação da administração pública. Ou seja, liga-se, fundamentalmente, com a finalidade do ato e do procedimento administrativo.

A eficiência *stricto sensu*, enquanto eleição dos meios adequados e menos onerosos para a consecução das finalidades da administração pública, possui como facetas a produtividade, economicidade, celeridade e presteza, qualidade, continuidade e desburocratização.

A observância do princípio da eficiência só se verifica, na prática, na hipótese de concorrerem, dialeticamente, ambos aspectos: eficácia e eficiência *stricto sensu*.

A exemplo do que se afirma, especificamente no que diz respeito à eficiência tributária, Silva⁵² posiciona-se no sentido de que não corresponde necessariamente à maior arrecadação, como por exemplo, ocorreria na hipótese de cobranças indevidas por parte do fisco. Afirma, antes, que cuida da correta aplicação da lei, com observância dos direitos e garantias fundamentais, observados os princípios da legalidade e a finalidade da atuação administrativa:

⁵⁰ MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 241. p. 176. Jul/set. 2004.

⁵¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.176.

⁵² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 344.

Eficiência, em matéria tributária, consiste na escorreita e eficaz aplicação da lei, com o combate à sonegação sem se descuidar do respeito às garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, em consonância com os objetivos e valores albergados e encarecidos pelo ordenamento jurídico, plasmados em sua norma fundamental.

Sobre a relação do princípio da eficiência com os princípios da legalidade e proporcionalidade, Aragão⁵³ se posiciona:

O Princípio da Eficiência de forma alguma visa mitigar ou ponderar o Princípio da Legalidade, mas sim embeber a legalidade de uma nova lógica, determinando a insurgência de uma legalidade finalística e material . dos resultados práticos alcançados, - e não mais uma legalidade meramente formal e abstrata.

[...].

O Princípio da Eficiência se vê ainda mais reforçado pelo conflito positivo que possui com o Princípio da Proporcionalidade, já que também por força deste, em seus elementos %adequação+ e %necessidade+, não se poderia impor a adoção de meio (normalmente uma interpretação) inadequado ou desnecessariamente oneroso ao atingimento das finalidades legais, pelo simples apego a uma legalidade formal, impondo-se uma legalidade material, cujo substrato encontrar-se-ia na eficiente e menos onerosa possível realização dos objetivos constitucionais que estiverem em jogo.

Dessa forma, a relação do princípio da eficiência com os demais princípios que regem a Administração Pública é antes de tudo intrínseca e sistêmica, de forma a sobrelevar e adequar sua aplicabilidade sob o Estado Democrático de Direito.

Pretende-se, através de sua observância, a realização dos objetivos constitucionais de maneira menos onerosa possível, mas, inclusive, com a observância das garantias fundamentais.

Para Maria Di Pietro,⁵⁴ o princípio constitucional da eficiência denota dois aspectos:

[...] pode ser considerado em relação modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

O segundo aspecto aventado pela jurista guarda pertinente relação com o quanto se disse acerca da Administração Pública dialógica: sua aplicação no modo

⁵³ ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 237, p. 1. Jul/Set. 2004.

⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.

de atuar pressupõe a organização, estruturação e disciplina da Administração Pública, otimizando o resultado social, o que, sob a égide do Estado Democrático de Direito, importa também na participação do administrado nos processos decisórios através dos procedimentos e canais estabelecidos para tanto.

2.3.3.1 O procedimento administrativo e o princípio da eficiência

Calha, nesse ponto, tecer algumas considerações sobre a influência do princípio da eficiência no processo e procedimento administrativos e sua aparente contradição.

A inserção do princípio da eficiência no *caput* do art. 37 da Constituição Federal pela EC/1998, como dito em tópico supra, foi fruto de intensa reação ao modelo de administração formal burocrático que, por sua vez, se legitimaria pelo procedimento.⁵⁵

Tal afirmação não quer significar que o modelo administrativo burocrático não guarda relação com a eficiência. Todavia, nesse modelo, o padrão de eficiência consiste na estrita observância dos procedimentos e regras com fins em si mesmos, como esclarece Batista Júnior⁵⁶.

Nesse cenário, facilmente, certo é que a prevalência da eficiência equivocada ou simploriamente considerada poderia levar ao enfraquecimento das garantias fundamentais, mormente quando em face dos processos e procedimentos administrativos, exatamente por ser conceito indeterminado, passível de significação afora da sistematização com os demais princípios constitucionais que regem a atuação da administração.

Essa a posição de Chicóski⁵⁷:

No procedimento administrativo *stricto sensu*, nada obstante, há sensível possibilidade da influência do princípio constitucional da eficiência, pois, quanto mais célere, simples e econômico, mais acessível ele se torna à população, a qual em muitos momentos não está em contraditório, nem com a Administração, nem com outros cidadãos, mas apenas requerendo a efetivação de direitos substanciais que lhe são constitucionalmente

⁵⁵ CHICÓSKI, Davi. O princípio da eficiência e o procedimento administrativo. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 237, p. 94. Jul/Set. 2004.

⁵⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2.ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 62.

⁵⁷ CHICÓSKI, Davi. O princípio da eficiência e o procedimento administrativo. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 237, p. 94. Jul/Set. 2004.

assegurados. De outro lado, como no processo administrativo abre-se margem a maior dúvida quanto ao conteúdo da decisão, a qual deve surgir da relação em contraditório dos participantes, a preocupação referente ao equilíbrio entre as garantias processuais e a necessidade da eficiência procedimental é acentuada. Tal preocupação decorre da possibilidade de que a busca por eficiência, sob determinado enfoque, enfraqueça as garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente asseguradas.

Das afirmações acima, o que se conclui é que tanto maior a complexidade da decisão administrativa ou, em última análise, a afetação dos interesses dos particulares que dela decorra, tanto mais deverão ser observadas as garantias fundamentais do administrado, no caso, representadas pelo contraditório e ampla defesa, ainda que em detrimento da celeridade, simplicidade e eventual economicidade.

De fato, o enfraquecimento das garantias constitucionais somente seria possível ao se desconsiderar o substrato jurídico do princípio da eficiência, reduzindo-o apenas aos aspectos que também em si estão contidos: celeridade e economicidade.

No contexto do Estado Democrático de Direito, longe de ser apenas sinônimo de economicidade e celeridade, o princípio da eficiência traduz-se em atuação estatal com o menor ônus, inclusive para o administrado, como dito em tópico supra, em observância às suas garantias constitucionais e para a consecução das finalidades do ordenamento jurídico. É, portanto, juntamente com o princípio da legalidade, forma de controle da Administração Pública.

Tal se afirma, especialmente, em face da ideia de eficiência no contexto do Estado Democrático de Direito, modelado pela CR\88, como bem salientado pelo i. jurista citado anteriormente, Batista Júnior⁵⁸, que não prescinde da atenção à forma pela qual são atingidos os objetivos do ordenamento jurídico:

Tomando-se o paradigma de Estado modelado pela CR\88 (Estado Democrático de Direito), que acrescenta ao desiderato social o fundamento necessariamente democrático, pode-se, em síntese, afirmar que a ideia de eficiência traduz uma atuação estatal que atende às finalidades essenciais de justiça social, interessando também, **a forma pela qual estas são perseguidas (democraticamente)**. Em outras palavras, eficiente é o Estado que democraticamente preserva a forma mais abrangente do fecho do sistema: a dignidade da pessoa humana. (Grifos nossos).

⁵⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. 2.ed. rev. e

A seu turno, tanto o procedimento quanto o processo administrativo, longe de simples instrumentos de atuação racional do Estado, são para o administrado garantia de atuação razoável, célere e justa da administração, assegurando-se o devido processo legal, conforme preconiza o art. 5º, inciso LIV da CR/88.

Nesse sentido, Bacellar Filho:⁵⁹

A análise isolada do art.5º, inc. LV, poderia levar ao entendimento segundo o qual o procedimento somente estaria elevado à garantia constitucional quando inserido em um processo. Contudo, o art. 5º, inc. LIV garante o devido processo legal. Vincula, portanto, o exercício do poder ao modelo procedimental estabelecido pela Constituição e pela lei. O procedimento, até quando não inserido no processo, funciona como garantia constitucional, assegurando regularidade e racionalidade do poder estatal e do dever particular.

O princípio da eficiência, analisado de forma sistemática com o princípio do devido processo legal é que, de fato, deságua no significado constitucionalmente apreendido de procedimento administrativo eficaz.

Da conjunção de ambos os princípios, o que se deduz é que o procedimento administrativo será tão mais eficaz quanto mais se buscar o real conhecimento dos fatos que fundamentarão a decisão ou o ato administrativo. Significa emprestar efetividade ao processo ou ao procedimento de modo a tornar a decisão administrativa mais justa⁶⁰.

Para Moreira⁶¹, a efetividade seria um atributo do princípio da eficiência, mormente no que tange ao processo administrativo, e que envolveria a disponibilidade pelo ordenamento dos instrumentos necessários à tutela de direitos e à possibilidade de sua utilização. A efetividade se relaciona ainda com a possibilidade de ampla atividade probante, desde que não para fins procrastinatórios ou despiciendos.

Assim, sob essa ótica, também em estrita observância ao princípio da eficiência, o processo ou o procedimento deve contemplar e dispor dos meios efetivos de participação dos interessados.

atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 42.

⁵⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 60.

⁶⁰ CHICÓSKI, Davi. O princípio da eficiência e o procedimento administrativo. *Revista de direito administrativo*. Rio de Janeiro, vol. 237, p. 107. Jul/set. 2004.

⁶¹ MOREIRA, Egon Bockmann. Processo Administrativo e Princípio da Eficiência. In: Sunfeld, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coords.). *As leis de processo administrativo: Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98*. São Paulo: Malheiros, 2000.

Importa dizer que a efetividade do processo ou procedimento administrativo, como faceta do princípio da eficiência que é, guarda íntima relação não apenas com o devido processo legal, mas com o exercício da ampla defesa e contraditório.

Isso porquanto o processo ou procedimento será efetivo ou eficaz quanto mais alcance sua finalidade e utilidade: a justiça da decisão ou do ato administrativo a que precedem.

Nessa senda, a concretização do princípio da eficiência no que respeita ao seu aspecto procedimental e processual perpassa pela estrita observância das garantias do devido processo legal e da ampla defesa e do contraditório, na medida em que sua conjunção deságua na própria finalidade do processo ou procedimento administrativo e na atuação da administração pública nesse mister.

2.4 A presunção de validade do ato administrativo

A presunção de validade do ato administrativo, tradicionalmente, é designada por grande parte da doutrina como presunção de legitimidade do ato administrativo.

Referida designação denota o berço da mencionada presunção: o princípio da legalidade.

Estando atada a atuação da administração pública ao cânone da legalidade, por decorrência lógica, haver-se-ia de presumir que o ato administrativo nasceria impregnado da presunção de que conforme o direito, gozando, por conseguinte, da presunção de validade, presunção *juris tantum*, que pereceria diante de prova em contrário.

Demais disso, o próprio agir conforme o ordenamento jurídico que, em tese, deve sempre pautar a atuação da administração, deságua, para alguns autores, na imparcialidade dos agentes públicos no cumprimento do seu dever funcional, em reforço à idéia de que os atos administrativos gozam também por tal razão de presunção de validade. Nesse sentido, Koch⁶²:

Dos autores administrativistas italianos vem a fundamentação da presunção de legitimidade na imparcialidade dos agentes públicos em suas atividades funcionais. Diferente do que ocorre com atos jurídicos firmados entre dois particulares, onde cada parte move as suas ações atendendo aos seus interesses próprios, visando a tirar da relação jurídica o melhor proveito, o

⁶² KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 209.

funcionário público não alimenta os mesmos interesses de cunho pessoal na prática dos atos administrativos, pelo contrário, os servidores públicos são movidos pelo senso de justiça, pela imparcialidade ou mesmo pelo cumprimento do seu dever funcional.

Sem embargo da posição doutrinária apontada supra, de plano, insta salientar que considerar a regra de idoneidade do agente público no exercício do seu dever funcional não nos parece suficiente para fundamentar a presunção de validade do ato administrativo, demonstrando repousar tal premissa, ainda fortemente, no argumento da dicotomia entre os interesses públicos e privados.

Mais que decorrência lógica do princípio da legalidade que impregna a atuação da Administração Pública, referida presunção encontrou sua razão de ser na medida em que viabilizadora da função do agir administrativo: a auto executoriedade do ato administrativo; ou seja, prescinde-se da comprovação, pela administração, da própria validade do ato antes de sua execução, diante da presunção que sobre ele recai.

Quer significar, em última análise, que a execução do ato administrativo independe da declaração de validade por um terceiro, como por exemplo, o Poder Judiciário, para que seja passível de execução pela própria administração, sem o que restaria inviabilizado o exercício da função administrativa.

É, portanto, de tal forma inerente à atuação da administração pública que parte da doutrina alça a mencionada presunção à categoria de princípio, aplicável ao processo e procedimento administrativos, erroneamente a nosso ver, diga-se.

Todavia, se levada ao extremo e concedendo-lhe foros tradicionalmente atribuídos pela doutrina, referida presunção representa indiscutível privilégio da administração pública em face do administrado, capaz de frustrar-lhe o exercício de garantias fundamentais.

Transformada em dogma e repetida à exaustão, a presunção de validade do ato administrativo não encontra amparo em nosso ordenamento por norma positivada; não, pelo menos, em norma de cunho geral que se refira a todo e qualquer ato administrativo indistintamente.

Nesse sentido, Freitas:⁶³

⁶³ FREITAS, Ney José de. *Ato administrativo: presunção de validade e a questão do ônus da prova*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 117.

É necessário, de logo, uma constatação, desfazendo equívocos. Não há no ordenamento jurídico brasileiro norma que estabeleça, de modo geral, presunção de validade do ato administrativo. Nessa ordem de idéias, pondera Florivaldo Dura de Araújo, quando alude que, se existisse a presunção legal relativa para todos os atos administrativos, seria obviamente dispensada a sua fixação casuística, tal como no exemplo citado (o autor refere-se à presunção *juris tantum* para a certidão da Dívida Ativa da Fazenda Nacional prevista no art. 3º da Lei nº 6.830/80). Além disso, constituir-se-ia em privilégio injustificável no Estado de Direito.

Tormentosa tem sido a tarefa da doutrina pátria em compatibilizar a referida presunção . costumeiramente relida sob a ótica autoritária da ordem constitucional anterior . em face das garantias que detém o administrado, mormente no que tange aos procedimentos e processos administrativos, no paradigma do Estado Democrático de Direito.

Isso porque como decorrência da presunção de validade do ato administrativo, tem-se considerado a inversão do ônus probatório em desfavor do administrado; querendo isto significar que a prova da invalidade do ato administrativo incumbe ao administrado e não à administração, que fica desobrigada da produção da prova acerca da higidez e conformidade do ato com o ordenamento jurídico.

A inversão do ônus probatório, assim considerada, representa grande desequilíbrio na relação entre Estado e indivíduo, sobremaneira, se considerarmos o fundamento que, hodiernamente, em outras searas do direito, tem autorizado a sua inversão: a figura da hipossuficiência.

Não raras as vezes ao administrado carecem os meios de produção probatória para afastar a presunção de validade do ato administrativo, quer por hipossuficiência, tal como ocorre no direito do trabalho, no direito do consumidor; quer por travestir-se a produção da prova em verdadeira %prova negativa+ ou a chamada %prova diabólica+.

De forma a emprestar uma nova roupagem à presunção de validade dos atos administrativos, mais consentânea com a ordem jurídica vigente, a doutrina pátria diverge em relação ao alcance da presunção em face do seu principal efeito: a inversão do ônus da prova.

Koch⁶⁴, já citado anteriormente, entende pela manutenção dos efeitos da presunção de validade sobre o ônus da prova, porém de forma mitigada. Defende o

⁶⁴ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2 ed. São Paulo: Malheiros,

autor que a hipótese não seria de afastar a inversão do ônus em desfavor do contribuinte, mas de adequá-la. Senão vejamos:

A posição que ora adotamos, porém, não se alinha com os exatos termos de posições da doutrina aludida que repelem por completo qualquer efeito com relação ao ônus da prova decorrente da presunção da legitimidade. Sugerimos uma posição mitigada desta prerrogativa, ou seja, a inversão do ônus da prova deve merecer uma interpretação com *tempero*.

Não se concebe a idéia de que a Administração não precisa nada provar e que a acusação por ela efetuada aciona o acusado a se defender, ainda que não haja provas de sua acusação. A presunção de legitimidade deve estar mais relacionada à credibilidade do procedimento administrativo do que à liberação do ônus da prova. Em segundo plano, a presunção de legitimidade se aperfeiçoa com a motivação, ou com a transparência no procedimento da prática dos atos administrativos. Observado sob a ótica da defesa, deve o ato administrativo ser praticado com a devida motivação, ou descrição detalhada em linguagem que permita ao administrado ou acusado conhecer do conteúdo do ato e dele se defender, se for o caso.

O que se verifica da posição do referido autor, portanto, é que permanece aplicável a inversão do ônus da prova, havendo a administração pública que fazer a prova apenas naqueles casos em que a inversão importasse ao administrado fazer prova negativa ou prova diabólica. Considera, que a motivação e transparência com os quais os atos devem ser praticados substituem, em certa medida, o ônus probatório da administração.

Não nos parece razoável, todavia, que tão só a motivação do ato administrativo seja suficiente a suplantar a questão do ônus probatório, no que toca à administração. A motivação e transparência são requisitos mínimos do ato administrativo, sem as quais este padece de vício insanável. A questão do ônus probatório, contudo, guarda íntima relação com as questões fáticas que circundam e sustentam o ato administrativo, ao passo que a motivação, intrinsecamente, cuida do aspecto formal.

De outro lado, alguns autores entendem que em havendo impugnação na esfera judicial, por parte do administrado, cessa a presunção de validade do ato administrativo, aplicando-se, no caso, as regras gerais de distribuição do ônus probatório, previstas pelo Código de Processo Civil.

Esse, inclusive, o ponto fulcral da tese de doutoramento defendida por Freitas:⁶⁵

2012, p. 213.

⁶⁵ FREITAS, Ney José de. *Ato administrativo: presunção de validade e a questão do ônus da prova*. Belo Horizonte: Fórum, 200, p. 125.

A idéia central desta tese é no sentido de que a presunção de validade do ato administrativo é uma inerência do exercício da função pública, dele não podendo ser despregada sob pena de, em certos casos, tornar inviável o exercício da função estatal. Contudo, tal presunção cessa, de imediato em caso de impugnação na esfera judicial, e, em caso de matéria de fato, o ônus da prova resolve-se pela regras gerais atinentes ao encargo de produzir prova. Em outras palavras, o único ônus que repousa nos ombros do cidadão é, justamente, o dever de impugnação.

Segundo o autor, a impugnação em juízo, contudo, não possui o condão de inverter o ônus da prova a favor do administrado. A prova deverá ser produzida na medida da aptidão de cada parte fazê-lo ou, em outras palavras, deverá ser observado o princípio da aptidão para prova.

A ideia esposada de que apenas a impugnação na esfera judicial cessa o efeito da presunção de validade do ato administrativo, deve-se, em tese, no nosso sentir, à necessidade de manter-se a auto executoriedade do ato, sem a ingerência de um terceiro, como o Poder Judiciário, que lhe empreste executividade, bem assim pelo fato de que na esfera administrativa o próprio julgador (a administração) também seria parte interessada.

Entretanto, a auto executoriedade do ato, que se supõe válido, não importa ou deve importar na repartição do ônus probatório. De fato, dizer-se que o ato é reputado válido, executável, não possui como consectário lógico um desequilíbrio na distribuição da produção da prova, até porque, como se disse, ao se analisar a relação jurídica entre administração e administrado certamente o que se deduz é que se hipossuficiência há esta não está ao lado do Estado.

Bonilha⁶⁶, ao tratar sobre o impacto da referida presunção na relação jurídico tributária, em citação ao jurista italiano Gian Antônio Micheli, esclarece com base na doutrina italiana a distinção que deve divisar tais premissas:

Como bem salientou o saudoso e ilustre professor, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma *“elevatio ab onere agendi”* e não uma *“elevatio ab onere probandi”*; isto é, a presumida legitimidade do ato administrativo permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e legitimidade de sua pretensão.

⁶⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 75-76.

Não há, portanto, em decorrência da presunção de legitimidade do ato de lançamento, qualquer relação direta com a repartição do ônus da prova na relação processual tributária. Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova.

De fato, analisando os impactos da presunção de validade do ato administrativo no que toca ao processo administrativo tributário é de se reconhecer que, em face do princípio da aptidão para produção da prova, a aplicação da presunção destoa inclusive da prerrogativa que detém a administração de determinação de produção de provas e realização de diligências pelas autoridades julgadoras, quando já, portanto, aviada a impugnação pelo administrado em face do lançamento.

Silva⁶⁷, por sua vez, também analisa a presunção e suas conseqüências na relação jurídico tributária, mormente, no que tange ao direito tributário sancionador. Para o referido autor, diante de prática infracional, deve a administração pública desde logo comprovar pelo menos objetivamente a sua ocorrência:

É, pois, ineximível o dever da administração de comprovar, ao menos objetivamente, a ilicitude . nascimento da(s) obrigação(ões) inadimplidas, conduta típica, resultado e autoria infracional . antes de imputar suas conseqüências aos seus protagonistas e partícipes. Se ausentes tais provas, incumbirá ao acusado tão-somente o ônus de requerer em juízo o reconhecimento da nulidade do ato administrativo punitivo desprovido de provas ou baseado em sua suposta presunção de veracidade.

A aplicação da regra geral de distribuição do ônus probatório, prevista pelo art. 333 do Código de Processo Civil, é também defendida por Machado⁶⁸ de forma a afastar a presunção de validade do ato administrativo, tanto para o processo administrativo fiscal, assim também no procedimento administrativo de lançamento, como se vê:

O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é, nem poderia ser correto em um Estado de Direito Democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás,

⁶⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin. 2007, p. 347.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 273.

pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

No processo administrativo fiscal para a apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário o autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art. 333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato gerador da obrigação tributária, ou ainda já haver pago o tributo, é seu ônus de provar que alegou (...) São na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco.

O que se verifica, portanto, em linhas gerais é que a necessária releitura doutrinária da presunção de validade do ato administrativo aponta, em maior ou menor medida, para uma distribuição equilibrada do ônus probatório, sendo certo que a distribuição do referido ônus é medida de justiça processual, afastando-se, portanto, a inversão do ônus em favor da administração em razão da presunção de validade do ato administrativo.

Em verdade, a processualística contemporânea transfere à relação processual, *lato sensu*, o princípio da igualdade entre as partes, como consectário do ideal de justiça distributiva. Essa igualdade reflete-se, sobretudo, na distribuição do ônus probatório, restabelecendo-se o equilíbrio processual com a excepcional inversão diante da figura do hipossuficiente.

Como demonstrado supra, com base na doutrina italiana, é preciso distinguir a auto executoriedade do ato, que decorre da presunção de validade, da inversão do ônus probatório. Não há um silogismo necessário entre tais premissas.

No contexto democrático, à administração incumbirá a produção probatória do fato constitutivo que enseja o ato administrativo; ao administrado os fatos modificativos ou extintivos do direito, segundo as regras gerais de distribuição previstas pela legislação processual.

2.5 O princípio da presunção de inocência

O princípio da presunção de inocência alçou a condição de direito fundamental após a positivação pela ordem constitucional vigente, em face da norma prevista pelo art. 5º, inciso LVII da CR/88.

Anteriormente, como esclarece Camargo⁶⁹, como preceito de aplicação no processo penal, foi recepcionado pelo ordenamento pátrio com a adesão à Declaração Universal dos Direitos do Homem, durante a vigência da Constituição de 1946 e no Código de Processo Penal de 1942.

A autora, em obra dedicada ao tema, observa com toda propriedade a nosso ver, que antes da Constituição Federal de 1988, em nosso ordenamento, a presunção de inocência cuidava, de fato, de presunção tão somente, vindo a ser guindada à condição de princípio após o advento da Carta Magna de 1988.

Não há que se perder de vista, portanto, que a introdução da presunção de inocência como direito fundamental na ordem constitucional é recente, até porque, como se sabe, anteriormente à Constituição de 1988 vivemos um período político de autoritarismo, que não se coadunava com o viés democrático que a admissão da presunção de inocência como princípio impõe.

De fato, importa a reflexão sobre a elevação da presunção de inocência de simples técnica processual decisória à garantia fundamental prevista pelo art. 5º, LVII da Constituição Federal.

Ao se admitir a presunção de inocência como princípio informador do ordenamento jurídico, admite-se sua aplicabilidade com o grau de generalidade inerente a um princípio.

Para Alexy, citado por Ávila⁷⁰, os princípios jurídicos consistem em espécie de normas jurídicas por meio das quais são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas.

Ao ser elevada a princípio e garantia fundamental, a presunção de inocência deixa de ser considerada apenas regra de julgamento, no momento da prolação da decisão, em face do *in dubio pro reu*, para impregnar os passos que lhe antecedem.

Camargo⁷¹ esclarece que a presunção de inocência surge do embate do indivíduo com o Estado e, ao se considerar a desigualdade de forças, elege-se o indivíduo em detrimento do poder de persecução do Estado. Tal eleição guarda

⁶⁹ CAMARGO, Monica Ovinski de. *Princípio da Presunção de Inocência no Brasil: o conflito entre punir e libertar*. Rio de Janeiro, 2005, pp. 1-2.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

⁷¹ CAMARGO, Monica Ovinski de. *Princípio da Presunção de Inocência no Brasil: o conflito entre punir e libertar*. Rio de Janeiro, 2005, p. 2.

profunda relação com o viés democrático abraçado pelo Estado Democrático de Direito:

A eleição do indivíduo traduz a supremacia de critérios políticos de inegável viés democrático, motivo pelo qual a presunção de inocência não se circunscreve a uma mera disposição jurídica, mas, ultrapassando essa fronteira, comunica-se diretamente com os postulados políticos fundamentais que orientam a administração do poder e o Governo do Estado.

Sendo princípio afeto ao direito penal e direito processual penal, cumpre perquirir pela possibilidade de aplicação do princípio da presunção de inocência em outras searas do direito, nomeadamente, ao direito tributário e ao procedimento que antecede o lançamento fiscal.

No direito comparado, a constituição espanhola, em seu artigo 24.2, também consagra o princípio da presunção de inocência como direito e garantia fundamental. Méndez⁷² defende que, até a recepção pela constituição, a presunção de inocência limita-se a uma presunção decorrente do sistema de livre apreciação das provas, através da observação do *in dubio pro reu*.

Todavia, após a recepção pela constituição daquele país, de forma a não deixar dúvidas acerca da abrangência do princípio e sua não limitação à aplicação da presunção do *in dubio pro reu*, o Tribunal Constitucional sempre se posicionou inclusive à extensão a todos os poderes públicos:

Ante a confusão a que podia induzir a sua possível coexistência com a presunção de inocência, o Tribunal Constitucional, já desde suas primeiras decisões, pontuou que ~~uma~~ vez consagrada constitucionalmente, a presunção de inocência deixou de ser um princípio geral do direito que informa a atividade judicial (*in dubio pro reu*) para converter-se em um direito fundamental que vincula todos os poderes públicos e é de aplicação imediata+(SSTC 31/1981, de 28 de Julio, y 13/1982, de 1 de abril).⁷³

A presunção de inocência tem sido, portanto, declarada reiteradamente pelo Tribunal Constitucional espanhol aplicável qualquer procedimento sancionador, tanto

⁷² MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons. 2001, p. 122.

⁷³ ~~Ante la confusión a que podía inducir su posible coexistencia con la presuncion de inocencia, el Tribunal Constitucional, ya desde SUS primeras sentencias, puntualizó que ~~una~~ vez consagrada constitucionalmente, la presuncion de inocencia ha dejado de ser um principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata(SSTC 31/1981, de 28 de Julio, y 13/1982, de 1 de abril)~~

na esfera administrativa quanto judicial, que tenham por resultado a sanção ou limitação de direitos.⁷⁴

Como dito em tópico anterior, relativo ao princípio da legalidade, do ponto de vista da legalidade material, as normas instituidoras de tributos guardam relação com as normas penais, por se tratarem de conceitos determinados, diminuindo, sobremaneira, a possibilidade de valoração pelo aplicador da lei e do intérprete.

Tais semelhanças se sobressaem no que tange às normas de direito tributário sancionador, ou seja, normas de direito tributário que imponham a sanção aos ilícitos estritamente fiscais, sem repercussão penal, muito embora seja inegável que as normas de natureza jurídica penal estejam sujeitas a regime jurídico distintos.

Santi⁷⁵, com base na Teoria Pura do Direito, de Hans Kelsen, analisa a estrutura lógica da norma jurídica, afirmando pela existência de uma norma jurídica completa, que pressupõe bimebridade constitutiva, ou seja, considera cisão metodológica da norma jurídica segundo a qual a norma primária considera-se aquela que institui direitos e correspectivos deveres; a norma secundária, por sua vez, estabelece a sanção mediante o exercício da coação estatal.

Todavia, informa ainda sobre a existência de norma primária sancionadora, que consiste em norma de direito material que, tendo por pressuposto um ato antijurídico, veicula sanção decorrente do não cumprimento de um dever jurídico. Nessa segunda categoria, encontram-se as normas tributárias sancionadoras.

Silva⁷⁶ destaca as principais notas distintivas entre os regimes jurídicos das normas de natureza jurídica eminentemente fiscal e aquelas de natureza jurídica penal, ainda no que respeita àquelas que em um e outro caso imponham como sanção pena pecuniária.

Dentre as principais notas distintivas destacam-se a competência para instituição, a forma de cobrança, a legitimidade para cobrança, os prazos e regras

⁷⁴ in MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons. 2001, p. 124.

El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo Del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base em la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive um resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos+(STC 13/1982, de 1 de abril).

⁷⁵ DE SANTI, Eurico Marco. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 36-37.

⁷⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151.

específicos de decadência e prescrição, a transmissibilidade para terceiros além da pessoa do infrator e a limitação quantitativa no que diz respeito às sanções de natureza fiscal, vez que sujeitas ao princípio do não confisco, previsto pela CR/88, em seu artigo 150, V.

De outro lado, o autor aponta como principal fator de aproximação entre as infrações penais e as extrapenais a unidade ontológica existente entre ambas, rechaçando as teorias administrativistas da primeira metade do século XX que, em face do reconhecimento da potestade sancionadora da Administração, buscava uma separação ontológica entre os ilícitos penais e administrativos. Afirmo nesse sentido⁷⁷:

Com efeito, as distinções possíveis de serem estabelecidas e sustentadas entre os ilícitos penais e extrapenais são aquelas que reconhecem entre ambos distinções de cunho formal, que são relevantes, na medida em que acabam por determinar sua natureza jurídica e o respectivo regime jurídico aplicável. Tais distinções formais não decorrem de diferenças ontológicas entre os ilícitos em foco, mas sim da política repressiva adotada pelo legislador, que poderá, discricionariamente, desde que respeitados os limites constitucionais e aqueles outros decorrentes do princípio da mínima intervenção penal, criminalizar ou descriminalizar condutas antijurídicas atentatórias aos interesses arrecadatórios do Estado.

A ausência de diferença ontológica entre os ilícitos estritamente fiscais e penais decorre, eminentemente, de questão histórica: do reconhecimento da potestade sancionadora da administração pública, em paralelo àquela exercida pelo Poder Judiciário, pela inviabilidade fática de que este último detivesse o monopólio da aplicabilidade da sanção.

Para além da ausência de diferença ontológica, a aplicabilidade dos princípios inerentes da atividade repressiva às infrações penais àquelas de cunho não penal, como é o caso das infrações estritamente tributárias, deve-se, ainda, à unicidade do sistema jurídico e à análise sistemática do ordenamento, de forma a lhe guardar coerência.

Novamente é Silva⁷⁸ quem esclarece que os chamados princípios gerais de repressão estão dentre aqueles valores fundantes e estruturais do sistema do Direito, sendo, por conseguinte, aplicáveis sempre quando haja qualquer

⁷⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 196.

⁷⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 271.

manifestação concreta da ação sancionadora do Estado, visto que pretendem a proteção do indivíduo em face da ação punitiva.

O Tribunal Constitucional espanhol manifestou-se, inclusive, especificamente em relação à aplicação do princípio da presunção de inocência nos procedimentos sancionadores na esfera tributária, em decorrência de também representarem o *ius puniendi* do Estado, contido pela norma prevista pelo art. 24.2 da constituição:

[...] não pode permanecer nenhuma dúvida que a presunção de inocência rege sem exceções o ordenamento sancionador e tem que ser respeitada na imposição de quaisquer sanções, sejam penais, sejam administrativas em geral ou tributárias em particular, pois o exercício do *ius puniendi* em suas diversas manifestações está condicionado pelo art. 24.2 da Constituição ao jogo da prova em um procedimento contraditório em que possam defender-se as próprias posições.⁷⁹

Dúvidas não pairam que dentre os princípios gerais de repressão que norteiam a atividade sancionatória do Estado está o princípio da presunção de inocência.

A comunicabilidade, contudo, entre os princípios inerentes à repressão penal e aqueles do direito tributário sancionador não quer significar, todavia, a transposição, pura e simples, sem qualquer temperamento.

Nesse ponto, o que se questiona é em qual medida o princípio da presunção de inocência comunica-se com os procedimentos de direito tributário sancionador.

O princípio da presunção de inocência representa importante marco de garantia do cidadão contra o arbítrio do Estado e, ao que nos parece, não comporta qualquer incompatibilidade com a função sancionatória exercida pelo fisco.

É de se salientar que tão só o fato de, hodiernamente, ser considerada como princípio informador da atividade repressiva do Estado não seria suficiente a implicar na sua imediata comunicabilidade da presunção de inocência com o direito tributário sancionador.

⁷⁹ in MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons. 2001, p. 125.

no puede suscitar ninguna duda que la presuncion de inocencia rige sin excepciones en el onrdenamiento sancionador y ha de ser respetada em la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado per el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio em el que puedan defenderse las propias posiciones+ (STC 76/1990).

Isto porque é inerente aos princípios sua inaplicabilidade eventual diante do conflito entre outros princípios informadores do ordenamento sem que, por essa razão, perca sua validade. Esse, inclusive, é um dos pressupostos que os diferem das regras, como nos informa Ávila⁸⁰.

Importante, portanto, esclarecer que o princípio da presunção da inocência não pode ser transplantado tal qual aplicável ao direito e ao processo penal, mas encontra aplicabilidade e razão de ser em face da atividade do fisco no direito tributário sancionador.

Isso porque a mesma posição de império exercida pelo Estado no uso do *ius puniendi* em face do cidadão, existe também na utilização do *ius tributandi*, que se apresenta não apenas na instituição do tributo, mas de igual forma na imposição da sanção estritamente fiscal.

Poder-se-ia sustentar que uma eventual diferença dos bens jurídicos atingidos pela atuação repressiva do Estado na esfera penal e estritamente fiscal justificaria a restrição da aplicabilidade do princípio àquela primeira.

Ocorre que em face da norma penal que prevê como sanção, exclusivamente, a imposição de multa pecuniária goza o indivíduo de todas as garantias asseguradas pelos princípios fundamentais como limitadores da atuação estatal, dentre as quais o princípio da presunção de inocência.

Como dito em tópico anterior, é a posição de superioridade do Estado ou da administração pública que importa em desigualdade na relação jurídica que se estabelece, impondo-se atenção sobre a distribuição do ônus probatório, essencialmente, aquele que precede a imposição da sanção.

E é exatamente sobre a distribuição do ônus probatório que incide, especificamente, o princípio da presunção de inocência.

A norma prevista pelo art. 5º, LVII da CR/88 impõe ao Estado, na esfera penal, o dever de comprovação da culpabilidade do acusado, transferindo-lhe o encargo do ônus probatório. Não se desincumbindo do referido ônus, o Estado abre espaço para a aplicação da regra de julgamento de *in dubio pro reu*.

A infração tributária, ao revés, não impõe à Administração a comprovação de dolo ou culpa por parte do contribuinte, bastando para a aplicação da sanção que este tenha incorrido na inobservância do dever legal instituído pela norma, quer seja

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5a ed.

a obrigação de pagar tributo, quer as obrigações de fazer ou não fazer, conforme determinem as obrigações acessórias.

A aplicação do princípio da presunção de inocência, portanto, em matéria do ilícito fiscal, não penal, importa nos dizeres de Paulo Roberto Coimbra SILVA⁸¹:

[...] o princípio da presunção de inocência impõe à administração o dever ineximível de comprovar a ocorrência dos elementos objetivos de prática infracional, a exemplo da materialidade da conduta ilícita, sua autoria e seu resultado, além de seus pressupostos lógicos, a saber, o nascimento da(s) obrigação(es) tributária(s) principal e/ou acessória inadimplidas. Neste particular, não se admitem suposições ou autuações centradas em meros indícios, sendo indispensável a prova infracional, sem o que qualquer ato punitivo não pode jamais prosperar pro flagrante ausência de motivação e desvio de finalidade.

O princípio da presunção de inocência deságua, portanto, na necessidade de comprovação pelo fisco dos elementos materiais relativos à infração fiscal, como subsídio da motivação do ato que aplica a sanção.

Mas não é só. Atuando o princípio da presunção de inocência também nos procedimentos de apuração de ilícitos estritamente fiscais, importa reconhecer na aplicação do aludido princípio também no que respeita aos meios de produção probatória.

Por representar técnica através da qual se pretende afastar juízos apriorísticos daquele que aplicará, eventualmente, a sanção, o princípio da presunção de inocência impõe reconhecer que todos os meios de prova devem ser obtidos pelo fisco de forma lícita. Importa, portanto, na proibição da utilização de provas obtidas com por meios ilícitos ou com violação aos princípios e garantias fundamentais.

O princípio em questão guarda ainda íntima relação com o princípio da boa-fé ou da proteção da confiança, o que se extrai, especialmente, do direito comparado.

Ávila⁸², em análise da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, afirma que a jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* muito embora

São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 36-37.

⁸¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.

reconheça naquele país a inexistência de norma específica acerca da aplicação do princípio da boa fé e da proteção da confiança na seara tributária, entendeu que tais princípios decorrem mesmo do sobreprincípio do Estado de Direito e da segurança jurídica:

Chama a atenção, no entanto, que, segundo a jurisprudência do Bundesverfassungsgericht, a idéia da proteção da confiança pode ser retrorreferida, através do princípio da segurança jurídica, ao princípio do Estado de Direito. Por isso, é lícito defender o entendimento . na esteira de KREIBICH . de que o Bundesverfassungesgericht aceitou a sequência de idéias Estado de Direito . segurança jurídica . idéia de proteção da confiança Mas o aspecto fundamental é que a segurança jurídica pertence aos elementos essenciais do princípio Dio Estado de Direito. E da segurança jurídica se pode derivar, sobretudo a proteção da confiança.

Afirma ainda que há que se observar um traço distintivo entre a proteção da confiança e o princípio da boa fé, muito embora ambos estejam relacionados às expectativas do indivíduo em face do Estado no que respeita á manutenção dos seu *status* jurídico. Segundo afirma, essencialmente, a proteção da confiança poderia ser aplicável tanto em situações em abstrato, quanto situações em contrato, ao passo que a boa fé apenas nas relações jurídicas concretas.⁸³

Em face da ausência de norma específica do ordenamento alemão relativa à aplicabilidade do princípio da boa fé objetiva e à proteção da confiança ao direito tributário, a aplicabilidade daquele primeiro se daria nessa seara na proibição da ação contraditória (*venira contra factum proprium*), a exemplo do que o ocorre na esfera cível, ao passo que a proteção da confiança estaria correlacionada às diretrizes que regem a atuação da administração pública.

A legislação tributária espanhola, contudo, elenca, explicitamente, o princípio da boa fé tributária, norma inserida no art. 33.1 da Lei 1/1998, de Derechos e Garantías de los Contribuyentes.⁸⁴

346.

⁸² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 480-481.

⁸³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 483.

⁸⁴ in MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons. 2001, p. 65.

%La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena Fe. 2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinam la culpabilidad Del infractor en la comisión de infracciones tributarias.+

Para Nóvoa⁸⁵ a introdução do art. 33.1 da Lei 1/1998, de Derechos e Garantías de los Contribuyentes e conseqüente introdução do conceito de boa fé na seara tributária, contudo, não pode ser considerada senão como a transposição do princípio da presunção de inocência, longe de se considerar a adoção do mesmo conceito de boa fé do direito civil.

Pela referida disposição, segundo Méndez⁸⁶, o conceito de boa fé na esfera sancionadora acolhe aqueles comportamentos em que, por se encontrar o autor na crença íntima de que sua atuação é juridicamente legítima, são merecedores da proteção do ordenamento, apesar de haver sido realizada uma ação ou omissão típica e antijurídica. Essa ideia, segundo afirma, guarda necessariamente relação com o tema da produção de provas.

Isso porque, como se disse, a presunção de inocência em matéria não penal não perpassa pela comprovação, pela administração pública, da ocorrência dos elementos subjetivos, mas apenas dos elementos objetivos de caracterização do ilícito não penal. Em face do princípio da presunção de inocência, cabe à administração a comprovação de tais elementos objetivos.

O princípio da boa fé, uma vez que necessário imiscuir-se pela esfera subjetiva do autor, consistiria, por conseguinte, em uma causa de exclusão da culpabilidade, alegada pelo infrator. Nessa esteira, imporia-se, a rigor, em face da distribuição do ônus probatório, que fosse comprovado pelo suposto infrator, e não pela administração.

Todavia, no ordenamento jurídico espanhol, especificamente no já citado art. 33.1 da Lei 1/1998, que prevê os Derechos e Garantías do Contribuyentes, o princípio da boa fé foi positivado com a carga de presunção, ou seja, juízo apriorístico de que o contribuinte age de boa fé. Não seria racional, portanto, que a presunção tivesse que ser comprovada por aquele a quem favorece.

⁸⁵ NÓVOA, César García. *El principio da seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Editora Marcia Pons, 2000, p. 110.

“A nuestro juicio no puede aceptarse un concepto de buena fe em el Derecho tributario, similar al del Derecho civil. Y ello porque, a diferencia del Derecho civil, en el Derecho tributario los efectos de suas normas no está nunca condicionados a la existencia de buena fe. Sólo podría hablarse de que la buena fe condiciona la eficacia de la norma tributaria si la formulamos como un trasunto de la presunción de inocencia, como parece hacer el art. 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.”

⁸⁶ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons. 2001, p. 134.

Por essa razão, nos dizeres de Méndez⁸⁷, a presunção vem afastar a regra geral de distribuição do ônus probatório para, também nessa hipótese, impor à Administração o dever da produção da prova de ausência de boa fé do contribuinte, através da aferição de dados e elementos objetivos que denunciem a ausência de uma situação qualificada como sendo de boa fé:

Isto não é outra coisa que interpretar a dicção do segundo parágrafo do art. 33, que, inserido em um preceito rotulado como *Presunção de Boa Fé*, adverte sobre a inversão da carga da prova que se produz como efeito da configuração da boa fé como uma verdade interina; como consequência de presumir, salvo prova em contrário, que o sujeito passivo atuou guiado pela crença de que sua conduta era lícita e portanto não é responsável pela infração cometida.⁸⁸

Na ausência no ordenamento pátrio de uma norma que preveja a positivação do princípio da boa fé como presunção, é de se admitir que a incidência do princípio da presunção de inocência impõe à administração comprovar a ocorrência do ilícito fiscal, seus elementos objetivos e que, a boa fé, considerada como fato modificativo da imposição da sanção deve ficar à cargo do contribuinte.

Contudo, chama a atenção o tratamento conferido à distribuição do ônus probatório no que respeita ao direito tributário sancionador.

2.6 Os princípios da ampla defesa e contraditório

Conforme mencionado no tópico dedicado à administração pública dialógica, o art. 5º da CR/88 elevou à categoria de princípios da ordem constitucional os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Inegável que ambas as figuras possuem estreita relação com o paradigma do Estado Democrático de Direito, não apenas por representarem a garantias limitadoras da atuação do Estado em face do indivíduo, mas, sobretudo, por

⁸⁷ MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Editora Marcial Pons, 2001, p. 136.

⁸⁸ *esto y no otra cosa es lo que hay que interpretar de la dicción del segundo apartado del art. 33, que, inserto em um precepto rotulado como Presunción de buena fe, advierte sobre la inversión de al carga de al prueba que se produce como efecto de la configuración de la buena fe como una verdad interina; como consecuencia de presumir, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo ha actuado guiado por la creencia de que su conducta era lícita y por tanto no es responsable de la infracción cometida.*

possibilitarem a efetiva participação deste na construção das decisões que lhe afetem o patrimônio jurídico.

A participação do indivíduo, portanto, no âmbito do Estado Democrático de Direito [p. 1] viabiliza a legitimidade do produto desta atividade, que é atuação do ordenamento jurídico para concretização dos seus escopos político, social e jurídico na expectativa da realização da justiça.⁸⁹

O contraditório relaciona-se com a efetiva e ampla participação no processo e, sobretudo, é garantia que expressa o princípio da igualdade entre as partes no campo processual.

Mendonça Júnior⁹⁰ pontifica que, nada obstante nos processos penal e administrativo não se possa falar em igualdade de indivíduos, o contraditório, através da dialética do processo, visa a assegurar a paridade das partes dentro do processo, como autolimitação do poder estatal.

Referida igualdade processual, contudo, não se conforma apenas em limitar-se ao aspecto formal, mas, sobretudo, os meios colocados à disposição das partes devem considerar as desigualdades materiais existentes, buscando garantir a *pars conditio* ou a igualdade de armas.

Grinover⁹¹, acerca da mencionada *pars conditio* ou igualdade de armas, afirma tratar-se da igualdade material, na medida em que consiste no [p. 1] princípio de equilíbrio de situações, não iguais, mas recíprocas, que resulta na contraposição dialética paritária e forma organizada de cooperação no processo.

Ligado originalmente ao processo jurisdicional, a adoção do contraditório e também da ampla defesa no processo administrativo deve-se, especialmente, à mudança das concepções autoritárias relativas à administração pública, como aquelas atinentes à supremacia do Estado, à posição do administrado como súdito e a predominância absoluta da autotutela, nos dizeres de Medauar⁹².

Muito embora a ampla defesa já estivesse presente em constituições anteriores, limitava-se como garantia constitucional apenas aos processos judiciais.

⁸⁹ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. *Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 34.

⁹⁰ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. *Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 35.

⁹¹ GRINOVER, Ada Pellegrini. *O processo constitucional em marcha. Contraditório e ampla defesa em julgados do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo*. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 13.

⁹² MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 102.

Somente com a Constituição de 1988 é que foi introduzida norma que a garantisse também nos processos administrativos ou aos acusados em geral.

Mendonça Júnior⁹³, em obra já citada anteriormente, define como elementos do princípio do contraditório a informação, a participação e paridade.

A informação, afirma-se, é inerente ao contraditório, na medida em que se pressupõe o conhecimento da demanda ou acusação para que dela se possa participar no exercício da defesa do réu ou acusado. Desse elemento decorre toda normatização pertinente à imperatividade da idoneidade das comunicações e dos atos processuais, quer na esfera judicial ou administrativa, como pressuposto da validade do procedimento.

A participação, a seu turno, importa no [p.] contínuo acompanhamento das atividades processuais, ensejando manifestações de colaboração com a descoberta da verdade⁹⁴, assim também em relação à possibilidade de contraposição e reação em face dos atos desfavoráveis.

O elemento da participação efetiva, ao lado da paridade, denota mesmo, a nosso sentir, a nota distintiva do princípio do contraditório da simples informação e cientificação do procedimento e processo.

Fazzalari⁹⁵ acerca da oportunização da participação do destinatário do ato a quem se destina o processo ou procedimento, como nota inerente ao contraditório, pontua que:

Por outro, não se pode falar de contraditório entre autor do ato e destinatário dos efeitos deste último, quando a participação do interessado seja meramente episódica, quando ocorram somente as figuras da contestação, da [ativa]. do interessado.

Calha esclarecer, portanto, que a simples oitiva da parte não é capaz de ensejar a existência de contraditório, como também pontua Humberto Theodoro Júnior⁹⁶:

⁹³ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. *Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

⁹⁴ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. *Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39.

⁹⁵ FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Campinas: Bookseller, 2006, p. 124.

⁹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Princípios Gerais do Direito Processual Civil. *Revista de Processo*. São Paulo, v. 23, p. 182, 1981.

Não se completa o contraditório, todavia, com a simples ouvida da parte. Há de se lhe ensejar oportunidade de rebater as alegações do outro litigante, com argumentos e provas. De tal forma, se houve a parte, mas não lhe dá oportunidade de provar as alegações, o contraditório fica vazio de conteúdo.

Por derradeiro, aponta-se a paridade como elemento do contraditório, expressão que é do princípio da igualdade das partes dentro do processo. Como elemento do contraditório, a paridade surge como igualdade das partes na defesa de seus interesses. A contraposição dialética é garantida através da paridade ou, como dito supra, com a igualdade de armas ou *pars conditio*.

Para Medauar⁹⁷ a paridade entre partes pode ser representada como ambos os contendores num mesmo plano, ou seja, “[...] se na fase que antecede a formação do ato, um órgão da Administração não se colocar no mesmo plano que o sujeito, no tocante a direitos, ônus, ações e reações, inexistente contraditório+”

O processualista Fazzalari, de igual forma, informa que a paridade entre contraditores é que garante a existência do contraditório, ainda que em processos nos quais um dos contraditores seja autor do ato decisório final, tal como nos processos administrativos:

A qualidade de contraditor, onde quer que ela concorra com a do autor do ato, importa, por outro lado, uma consequência essencial: mesmo quando se trate de um órgão público, munido de império, o autor é colocado, durante a fase preparatória do ato (salvo sua proeminência na sucessiva fase de emanção do provimento), que em pé de simetria paridade em relação ao outro ou aos outros contraditores.

Os elementos do contraditório, apontados supra, guardam total pertinência com as finalidades precípuas do princípio no âmbito do processo administrativo, quais sejam: **(i)** a informação visa o enfoque garantista do indivíduo, contra o poder coercitivo da administração, ensejando a colaboração daquele na realização do ato e possibilitando-lhe o exercício da resistência, caso lesivo aos seus direitos; **(ii)** possui finalidade instrutória, na busca da verdade real, de conhecimento dos fatos, o que também deságua no **(iii)** perfil colaborativo, propiciando a maior isenção do ato, pela atuação dos interessados, que, por sua vez, culmina com uma **(iv)** maior transparência administrativa⁹⁸.

⁹⁷ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 104.

⁹⁸ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 109.

Feitos tais apontamentos sobre o princípio do contraditório, insta esclarecer se há diferença de conteúdo entre o mesmo e a ampla defesa, vistos que, por opção do constituinte, ambos foram previstos conjuntamente na norma do art. 5º, LV da CR/88.

Muito embora divirja a doutrina quanto a relação de continente e conteúdo ou gênero e espécie existente entre o princípio do contraditório e ampla defesa, consente na inegável correlação entre ambos.

Grinover⁹⁹ aponta que há íntima relação e interação entre defesa e contraditório, assegurando que:

Ação e defesa acabam transformando-se em abrangentes garantias do justo processo. E o contraditório, neste enfoque, nada mais é do que uma emanção daquela ação e daquela defesa. Defesa, pois, que garante o contraditório, e que por ele se manifesta e é garantida: porque a defesa, que o garante, se faz possível graças a um de seus momentos constitutivos . a informação . e vive e se exprime por intermédio de seu segundo momento . a reação.

Nery Júnior¹⁰⁰, por sua vez, posiciona-se no sentido de que o contraditório é manifestação do estado de direito, bem assim que o nosso texto constitucional, ao garantir aos litigantes contraditório e ampla defesa, quis significar que tanto o direito de ação quanto o direito de defesa são manifestações do princípio do contraditório.

Medauar¹⁰¹ afirma que há uma interconexão profunda entre os dois princípios, especialmente considerando-se que há dificuldade prática em separar os respectivos desdobramentos no curso do andamento processual. Todavia, informa que há na doutrina francesa posição segundo a qual a defesa seria um aspecto do contraditório, possuindo este noção mais ampla.¹⁰²

Partindo-se da caracterização do contraditório através de seus elementos, bem como da análise de suas finalidades, parece correta a afirmação de que o

⁹⁹ GRINOVER, Ada Pelegrini. *O processo constitucional em marcha. Contraditório e ampla defesa em julgados do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo*. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 10.

¹⁰⁰ NERY JÚNIOR, Nélon. *Princípios do processo na Constituição Federal. Processo civil, penal e administrativo*. 9 ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF (simples e vinculantes) e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 205.

¹⁰¹ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 108.

¹⁰² A autora informa que segundo Christine Ferrari-Breeur *«o direito de defesa é um dos aspectos do contraditório; são noções distintas, a de contraditório parece mais ampla que a dos direitos de defesa»*

contraditório é meio através do qual se possibilita o exercício da ampla defesa, ou seja, da apresentação de defesa, produção de provas, interposição de recursos.

A conexão é inegável, mormente ao se pressupor que para haver o efetivo contraditório seja necessária a configuração de seus elementos (informação, participação e paridade).

A norma constitucional, ao conferir a adjetivação (*ampla*) ao substantivo (*defesa*), importa em garantir ao indivíduo todos os meios necessários à efetivação da defesa dos seus interesses, quer através da dilação probatória, quer através da apresentação de insurgência recursal às decisões que lhes forem desfavoráveis, o que somente se dá, de forma *ampla*, com a observância e estabelecimento do efetivo contraditório.

Significa dizer que o acesso a efetiva e ampla defesa somente se dá oportunizando-se ao acusado ou destinatário do ato a participação no processo, em situação de paridade com a parte contrária, seja um particular ou a administração pública.

Garantindo-se, procedimentalmente, apenas a apresentação de defesa ou oitiva por parte do interessado, sem lhe facultar a efetivação de meios probatórios ou participação real no procedimento em momento ulterior, tem-se, automaticamente, um *esvaziamento* do sentido da expressão *ampla defesa*; assim também, nos dizeres de Theodoro Júnior, citado supra, um esvaziamento de sentido do próprio contraditório.

Em face do exposto supra, Mendonça Júnior¹⁰³ posiciona-se no sentido de haver apenas um princípio positivado pela Carta Magna:

Podemos dizer que o inciso LV do art. 5º da Carta Fundamental contempla um só princípio: ampla defesa através do contraditório, ou, em outras palavras, contraditório adequado à ampla defesa. As figuras processuais se articulam, são conexas, a segunda qualificando a primeira e se realizando através dela (instrumento). A locução ampla requer o contraditório adequado para efetivar uma defesa não estrita, não estreita, larga, abrangente, enfim, plena.

A ampla defesa encontra-se ligada à ideia de produção probatória, para comprovação dos fatos que respaldam a argumentação dialeticamente sustentada,

¹⁰³ MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. *Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 56.

assim como do acesso à justiça e aos meios de impugnação às decisões e atos contrários ao interesse do indivíduo.

Altoé¹⁰⁴, acerca do papel da ampla defesa para o atendimento dos objetivos do processo, administrativo ou judicial, afirma que:

Com efeito, o atendimento ao princípio da ampla defesa, com sua conseqüente busca da verdade real por meio do debate amplo e liberdade de provas, oportuniza que o processo, seja administrativo ou judicial, atenda o mais novel de seus objetivos, qual seja, a correção de seus julgamentos, ou melhor, uma ordem jurídica justa.

O substantivo defesa, sem a adjectivação, todavia, em essência, significa a contestação ou rebate, em favor de si próprio, ante condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais.

Como atesta Medauar¹⁰⁵, através da defesa, busca-se a preservação de algo que será afetado por atos, medidas, condutas, decisões, declarações vindos de outrem.

Além da garantia de segurança individual, o exercício do direito de defesa propicia o melhor conhecimento dos fatos, contribuição para a efetividade do processo.¹⁰⁶

É de se concluir, portanto, que na inexistência de efetivo contraditório, caracterizado pela acepção aqui tomada em sentido tríplice . informação, participação e paridade . como nos procedimentos em geral, ainda sim é possível franquear ao acusado ou àquele que a se destina o ato administrativo a apresentação de defesa ou, nos dizeres dos processualistas citados supra, permitir-se a oitiva do interessado.

¹⁰⁴ ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus dever tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 71.

¹⁰⁵ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 118.

¹⁰⁶ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 118.

3 O LANÇAMENTO FISCAL

3.1 O lançamento no Código Tributário Nacional

Estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional que

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.

O *caput* do referido artigo é complementado pela dicção do parágrafo único, segundo o qual *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Para Oliveira¹⁰⁷ a previsão do artigo 142 do CTN importa reconhecer que o lançamento *“é conjunto de normas que visa, por meio de um procedimento também normativo, culminar na prática de um ato.”* Seria, portanto, ao mesmo tempo, ato, procedimento e, ainda, sob outro prisma, norma que insere norma individual e concreta no sistema legal.

A definição legal, contudo, trazida a lume pelo art. 142 do CTN, tem gerado, através das décadas, críticas por parte da doutrina pátria acerca da ausência de rigor científico, que importa na confusão de conceitos diversos, como os de ato e procedimento, bem assim e sobremaneira, porquanto a norma legal termina mesmo por deixar de definir, em termos técnicos, o ato do lançamento.

Xavier¹⁰⁸, em sua célebre obra acerca do lançamento no direito tributário brasileiro, elencou, acerca da (in)definição trazida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional quatro pontos de crítica, que denomina *“efeitos capitais”* da definição legal. São eles: **(i)** a definição de lançamento como procedimento; **(ii)** caráter meramente descritivo, estando ausente definição clara e precisa; **(iii)** confusão entre norma tributária material e norma penal tributária; **(iv)** suposta atribuição de efeitos constitutivos ao ato de lançamento.

¹⁰⁷ OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. *Lançamento tributário como ato administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 94.

¹⁰⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 24-25.

Em relação ao primeiro ponto, afirma o autor que o lançamento trata-se de ato jurídico, mais precisamente, ato administrativo que conclui aquele procedimento; demais disso, afirma, a existência de um procedimento não é necessária a todas as modalidades de lançamento, o que ainda mais demonstraria a inexatidão de tal definição.

Em relação ao caráter meramente descritivo, afirma que a definição trazida pelo art. 142 carece de definição clara, precisa e coesa, traduzindo-se a norma em enumeração meramente exemplificativa das operações que levam à subsunção da norma geral de direito tributário aos fatos concretos, tais como a %verificação da ocorrência do fato gerador+, %determinação da matéria tributável+, etc.

Em relação à afirmação de que o lançamento cuida também de %propor a aplicação da penalidade cabível+, consiste, segundo sua doutrina, em grave equívoco relativo à colocação da norma tributária material e a norma penal tributária em um mesmo plano, especialmente, porquanto o art. 3º do mesmo diploma legal, ao trazer a definição de tributo, esclarece não ter o mesmo a natureza de sanção de ato ilícito.

Finalmente, como quarto ponto de crítica, aponta que a dicção normativa atribui cunho constitutivo ao ato do lançamento, ao consignar a menção de que o lançamento tem por finalidade %constituir o crédito tributário+, quando a maior parte da doutrina pátria posiciona-se em sentido diametralmente oposto, em relação ao caráter simplesmente declaratório do ato, com fundamento no disposto pelo art. 113, parágrafo 1º do CTN.

A crítica de Alberto Xavier encontra eco na posição de Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁰⁹, no que concerne à atecnia do art. 142 ao utilizar o vocábulo %constituir+ e no cunho meramente enunciativo de procedimentos prévios ao lançamento. Afirma que %O CTN utilizou o termo constituir no art. 142 de maneira atécnica, apenas para realçar as fases preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento.+

Para Borges¹¹⁰, a definição normativa de lançamento estaria adstrita à segunda parte do dispositivo legal, visto que a competência privativa da autoridade administrativa para a realização do lançamento é pressuposto legal para a

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência *in Lançamento tributário e decadência*. Coord. Hugo de Brito MACHADO. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 402.

¹¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 88.

ocorrência do mesmo, não se constituindo, portanto, em elemento interno à definição.

Segundo o referido autor¹¹¹, a norma prevista pelo art. 142 do CTN não poderia ser considerada uma definição, mas uma regra de conduta, um fragmento de norma que somente pode ser entendido se em conexão com outras normas do sistema tributário, contexto normativo no qual está imerso.

Assim é que o conceito de lançamento previsto pelo Código Tributário Nacional não é unívoco, sendo ora previsto normativamente como *procedimento* (art. 142, *caput*), ora como *atividade* (art. 142, parágrafo único) ou, ainda, como *ato administrativo* (art. 150, *caput*).

Por essa razão, Santi¹¹² também afirma que o sentido plurívoco do lançamento tributário, adotado no Código Tributário Nacional, não pode ser extraído apenas e tão somente da dicção do multicitado art. 142.

Para o autor, a norma do art. 142 do CTN consistiria em enunciado de competência administrativa para a realização do lançamento, portanto, norma de estrutura que informa o *modus operandi* de inserção do lançamento, como ato-norma, no ordenamento jurídico. Nesse sentido:

Concluimos que a prescrição do art. 142 do CTN, na qualidade de norma nacional de direito tributário, recepcionada pelo art. 146 da Constituição Federal, é metalinguagem normativa reguladora, em seu alcance vertical, das leis federais, estaduais, municipais e distritais que tratam do *procedimento* administrativo do lançamento tributário para os diversos tributos. E não mera definição estipulativa da interpretação do vocábulo *lançamento* no texto do Código Tributário Nacional.

Ainda para o autor, além do significado de lançamento inserido pelo art. 142 do CTN, outros a esse se somam, da análise dos dispositivos do mesmo diploma legal, como, por exemplo, o art. 145, *caput*, em face do qual lançamento é ato-norma ou norma individual e concreta e art. 150 e parágrafos, nos quais lançamento corresponderia a norma individual e concreta expedida pelo próprio particular, nos casos de lançamentos por homologação.

A diversidade de sentidos prevista pelo Código Tributário Nacional impõe a ausência de consenso doutrinário e, sobretudo, de graves prejuízos à teoria do lançamento e suas implicações em face das demais normas de direito tributário, tais

¹¹¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 99.

como aquelas que dispõem sobre a decadência (art. 173, CTN) e prescrição (art. 174).

Ainda para Borges¹¹³, o nó górdio relativo à indefinição no Código Tributário Nacional da definição de lançamento seria a dualidade excludente que se formou na doutrina pátria relativa à sua caracterização como procedimento ou como ato administrativo. Nesse sentido, afirma:

Ao lume dos critérios tradicionalmente propostos para a formulação de proposições de ciência do Direito Tributário que descrevam o lançamento, a irreduzibilidade das posições antagônicas coloca o problema em termos insolúveis. E assim o é precisamente porque o Código Tributário Nacional, ao contrário do que se supõe, não adota posição excludente da caracterização simultânea do lançamento como procedimento e ato administrativos. Até mesmo a doutrina não ortodoxamente normativista distingue, com a maior clareza, no lançamento, ato jurídico tributário, os aspectos da formação (dinâmico), conteúdo (estático) e eficácia (dinâmico), inconfundíveis entre si, mas integrantes de uma complexa realidade normativa unitária.

Não há dúvidas que a ausência de consenso doutrinário existe quanto à definição de lançamento como ato administrativo ou como procedimento, sendo certo que, para os fins do presente trabalho, importa delimitar tal ponto para os fins que se pretende.

3.2 O lançamento como procedimento, ato administrativo ou norma

Conforme explanado supra, a imprecisão da definição contida no art. 142 do CTN, mormente ao consignar a expressão *procedimento*, tem gerado amplo debate doutrinário acerca da caracterização do lançamento como procedimento ou puramente ato administrativo.

Como não poderia deixar de ser, a definição como procedimento ou ato administrativo guarda estreita relação com o conceito científico de lançamento adotado.

Isso porque, como bem salienta Santi¹¹⁴, muito embora não se possa criar artificialmente um único significado para o vocábulo *lançamento* e pretender aplicá-lo, igualmente, em todas as suas aparições no texto normativo, certo é que a

¹¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 113.

¹¹³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 100-101.

plurivocidade inserida nos termos do direito positivo não deve se transferir sem maiores digressões para a linguagem científica da Ciência do Direito.

Longe, nesse ponto, de se pretender esgotar todas as posições doutrinárias acerca do tema, cumpre trazer alguns posicionamentos que bem ilustram as correntes sobre o tema e, especialmente, uma relativamente recente adoção por doutrinadores de definições que pretendem, partindo da multiplicidade de sentidos assumidos pelas normas positivas do ordenamento tributário, apascentar as posições extremadas que até então vigoram.

Parece-nos correto afirmar que, muito embora haja indubitável divergência doutrinária quanto à definição do lançamento, mesmo aqueles que se filiam à corrente procedimentalista parecem aquiescer que o lançamento, *stricto sensu*, ou seja, como ato final do procedimento que o precede, possui a natureza jurídica de ato administrativo.

Machado¹¹⁵ filia-se à posição de que o lançamento tributário, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN, é procedimento, afirmando que "o lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas."

Em sentido contrário, entretanto, revela-se profícua a doutrina pátria.

Xavier¹¹⁶, na 3ª edição de sua famosa obra acerca do lançamento tributário, reafirma sua posição no sentido de que o Código Tributário Nacional incorre em grave equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando "[...] este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar", como já adiantado em tópico anterior.

Desse sentido também não se afasta a doutrina de Coelho¹¹⁷ para quem a natureza jurídica do lançamento é, em verdade, "[...] ato administrativo de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da

¹¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 107.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 226.

¹¹⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 200, p. 44

¹¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e RAMOS, Paulo de Tarso Viera. *Lançamento tributário e decadência in Lançamento tributário e decadência*. Coord. Hugo de Brito MACHADO. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 200, p. 250.

Administração Pública (Poder Executivo).+ O lançamento, portanto, segundo afirma, é ato jurídico administrativo porquanto concorre para a formação de situações jurídicas individuais, dotando-as de eficácia.

Machado Segundo e Ramos¹¹⁸ filiam-se também à posição segundo a qual lançamento é ato jurídico-administrativo. Afirmam para tanto que:

Tal caminho (procedimento administrativo), que se pode apresentar mais ou menos longo, constitui o procedimento lançamento, que culmina num ato final do qual resulta para ela acertado o direito de exigir o tributo e, para o administrado, o dever de pagá-lo em determinada quantia e em determinado período de tempo. Somente com a realização desse último ato se pode falar em lançamento . ato jurídico administrativo capaz de adicionar exigibilidade à obrigação tributária. É, assim, o lançamento, em nosso entender, ato e não procedimento.

A eventualidade da existência de procedimento prévio sem um ato final de lançamento tributário é o que justifica para Emerenciano¹¹⁹ a definição de lançamento como ato jurídico administrativo. De igual forma, afirma que antes do último ato da série, não há que se falar em lançamento algum, motivo pelo qual somente o ato jurídico do lançamento teria o condão de inserir no mundo jurídico o efeito que pretende com o lançamento.

É de salientar, todavia, que na doutrina tem florescido, recentemente, entendimentos outros que se ressentem da dicotomia apontada supra, limitativa da definição de lançamento.

Borges¹²⁰ critica a dualidade doutrinária relativa à definição do lançamento, mormente pela aparente exclusão mútua e pela reação relativa à tese procedimentalista.

Para o autor, portanto, não necessariamente as teses são excludentes entre si. Isso porque a criação da norma concreta e individual, no caso, lançamento tributário, que aqui chamamos *stricto sensu*, pressupõe a aplicação de norma formal anterior, que determine o processo que se deve necessariamente observar.

¹¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência *in Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética: Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 400.

¹¹⁹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000, p. 98.

¹²⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 117.

Tal operação se dá na medida em que a norma geral subdivide-se em normas de natureza material, que determinarão o conteúdo das normas individuais e as referidas normas formais, que determinarão o procedimento a ser seguido.

Afirma a existência de um procedimento administrativo de lançamento, que significa o caminho jurídico condicionado através do qual certa manifestação jurídica de plano superior . a legislação . produz manifestação jurídica de plano inferior . o ato administrativo de lançamento.¹²¹

Em sentido estrito, o lançamento seria [a.] norma individual introduzida no sistema por um ato criador e aplicador do Direito praticado por uma autoridade da Administração, no exercício de uma competência privativa.

A crítica de Santi¹²², por sua vez, consiste no fato de que tanto a tese procedimentalista quanto a que se posiciona na definição de lançamento como ato administrativo trazem em si a pretensão de estipular uma definição única, aplicável ao vocábulo lançamento em todas as suas aparições no CTN, o que não seria papel do cientista do direito, vez que representa inegável interferência no objeto estudado . as normas positivas.

O autor resolve a dualidade de teses apresentadas pela doutrina colocando em planos distintos o procedimento, que subsistiria no plano fático, e o ato-norma (ou lançamento *stricto sensu*, como temos designado), pertencente ao plano normativo.¹²³

Afirma que para que o ato-norma ingresse no ordenamento jurídico de forma válida ele não prescinde do procedimento pré-estabelecido, além de autoridade competente, publicidade ou formalização normativamente prevista e a ocorrência do motivo do ato.

De outro lado, conceitua o lançamento em sentido estrito ou ato-norma como:

[...] o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando a 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.¹²⁴

¹²¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 120.

¹²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110.

¹²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

¹²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114-

Carvalho representa o quanto exposto até o momento no que se refere a um movimento doutrinário de compatibilização entre o texto legal e a definição de lançamento.

Inicialmente, o professor titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo comungava da tese de que o lançamento tributário havia de ser considerado tão somente como ato administrativo, incorrendo em grande imprecisão sua conceituação como procedimento, tal como disposto pelo art. 142 do CTN¹²⁵.

Todavia, em suas publicações mais recentes, assume posição relativa à análise semântica do lançamento, segundo a qual sua mais completa compreensão importaria em adotar uma concepção tripartite, que comporta os significados de *norma*, *procedimento* e *ato*, facultando-se sua utilização em qualquer das três acepções a quem deseje se ocupar do assunto. Nesse sentido afirma:

[...] podemos aludir ao *lançamento*, concebido como norma, como procedimento ou como ato. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise.¹²⁶

Também Oliveira *et al*¹²⁷, embora analisem o lançamento tributário como ato administrativo, expressão que intitula sua obra, sustenta que lançamento consiste em ato, procedimento e norma.

Procedimento, do ponto de vista dinâmico e ato, do ponto de vista estático, como momentos significativos de uma mesma realidade:

115.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 256. Afirmava o autor: *“Caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do art. 142 do Código Tributário Nacional, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhermos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque naquele nada mais é que um ato jurídico administrativo.*

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 438.

¹²⁷ OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. *Lançamento tributário como ato administrativo: Procedimento e controle*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 92.

[...] não é complexo ou difícil admitir que o lançamento tributário é um procedimento, na medida em que, sob o ponto de vista dinâmico, representaria um conjunto de atos, de ações que dado sujeito teria que executar para concluir um lançamento, entendido como ato, como ação do ponto de vista estático.¹²⁸

Do cotejo das posições enunciadas supra, parece comum às definições doutrinárias que pretendem adotar uma acepção plúrima de lançamento a preocupação com a análise semântica dos vários tratamentos que o Código Tributário Nacional lhe atribui.

A tese procedimentalista ou do ato administrativo partem exatamente do sentido contrário, fazendo ora coro, ora crítica à posição adotada pelo legislador pátrio em algum dos artigos legais, em face da ausência de rigor científico da definição legal.

Correto, por essa razão, também deduzir que as diversas posições existentes guardam uma correlação com o que se pressupõe ser o papel do cientista do direito diante da norma positivada e qual o grau de interferência deste no objeto de estudo, como afirma Santi¹²⁹.

Sem pretender apropriar do espinhoso tema, ocupa-se aqui de trazer o que de comum se encontra nos diversos posicionamentos supra transcritos no que respeita ao lançamento tributário.

Como afirmado anteriormente, o ponto de contato acerca das teses sobre a definição do lançamento tributário parece residir, exatamente, no fato de que o lançamento tributário possui (tão somente ou também, dependendo da posição que se adote) a natureza de ato administrativo, que tem por finalidade introduzir norma individual e concreta no ordenamento jurídico, dotando-a, portanto, de eficácia e executividade.

É preciso, portanto, revisitar as origens administrativistas acerca do conceito ato administrativo.

Cretella Júnior¹³⁰, em célebre obra acerca do ato administrativo, após examinar definições adotadas pela doutrina pátria e estrangeira, aponta a seguinte definição:

¹²⁸ OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. *Lançamento tributário como ato administrativo: Procedimento e controle*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 92.

¹²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110

Partindo da premissa de que o ato administrativo constitui espécie do ato jurídico; que é editado, normalmente, por autoridade administrativa, embora, por exceção, possa nascer da iniciativa de autoridade pública de outros poderes e, mais excepcionalmente, em casos anormais, de pessoa privada; que tem por objeto matéria administrativa, podemos defini-lo, latíssimo sensu, do seguinte modo: ato administrativo é a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

Do conceito apontado, podemos extrair alguns pontos principais na definição do ato administrativo tais como: **(i)** manifestação de vontade do Estado; **(ii)** exercício regular da função administrativa; **(iii)** possui por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

Oliveira *et al*¹³¹, em outras letras, se posicionam acerca da existência de uma declaração de vontade, *in casu*, manifestação de vontade do Estado, inerente ao conceito do ato administrativo, esclarecendo que:

A declaração de vontade, presente no conceito, para fato jurídico administrativo em sentido estrito, ou seja, o chamado *ato administrativo*, é aquela em que há uma manifestação de vontade do Estado, no exercício de suas funções administrativas, de competências administrativas. São prescrições que materializam a vontade do Estado para criar, certificar, extinguir, transferir, declarar ou modificar direitos ou obrigações.

As últimas partes dos conceitos de Cretella Júnior e de Oliveira, acerca da finalidade do ato administrativo, esclarecem que para fins da caracterização do lançamento fiscal como espécie de ato administrativo é desnecessário o enfrentamento de outra celeuma doutrinária no que se refere ao lançamento: a sua natureza constitutiva ou declaratória do crédito tributário subjacente.

Isso porque o ato administrativo é manifestação de vontade do Estado que possui por finalidade criar, reconhecer ou declarar direitos ou obrigações, motivo pelo qual despidendo definir o lançamento como constitutivo ou declaratório do crédito tributário para esse fim.

Amaral¹³² enuncia, por sua vez, em dissertação de mestrado dedicada ao ato administrativo, o conceito extraído interpretativamente do ordenamento pátrio:

¹³⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. *Do ato administrativo*. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1972, p. 32.

¹³¹ OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. *Lançamento tributário como ato administrativo: Procedimento e controle*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 56.

[...] entendo que ato administrativo é a norma jurídica concreta criada pelo Estado no exercício da função administrativa, que produz efeitos, diretamente, na esfera jurídica dos particulares, fora, portanto, do âmbito do aparelho estatal.

O conceito ora trazido à lume revela duas questões de suma relevância: o fato de que o ato administrativo, nessa hipótese, é definido como norma jurídica concreta e, sobretudo, que se destina à produção de efeitos na esfera jurídica dos particulares.

O primeiro ponto nos revela que nem mesmo na doutrina administrativista há uma posição consentânea relativa à limitação do ato administrativo como a declaração de vontade do Estado que introduz uma norma concreta e individual no ordenamento ou se, ainda, se traduz como o produto da referida declaração de vontade, ou seja, a própria norma concreta.

Essa indefinição agasalha, inclusive, a tese dos doutrinadores que definem o lançamento também como norma ou ato-norma sem que isso definitivamente lhe desnature a caracterização como ato administrativo.

O segundo aspecto sobre a definição ora abordada respeita à produção de efeitos jurídicos na esfera dos particulares, o que, inegavelmente, é atributo do lançamento fiscal.

Borges¹³³, acerca da função concretizadora do ato do lançamento, afirma que:

Para aplicação do Direito impõe-se estabelecer se concretamente ocorre um determinado fato . o fato jurídico tributário. Nisso consiste, em parte, a função concretizadora da norma individual posta pelo ato administrativo de lançamento. À verificação de ocorrência do fato jurídico tributário (CTN, art. 113, parágrafo 1º) segue-se um ato administrativo concreto . o lançamento (CTN, art. 142, caput). O lançamento, enquanto ato administrativo individual, é, inclusive, no procedimento de sua criação, abstratamente determinado pelas normas tributárias de caráter geral (leis complementares, leis ordinárias, regulamentos, etc.). Consequentemente, a produção do lançamento implica a individualização ou concretização das normas gerais a aplicar.

Por tudo o que se disse em tópicos anteriores, acerca do procedimento administrativo como uma entidade necessária ao controle de poder do Estado em casos concretos, especialmente, em situações em que o ato administrativo importe

¹³² AMARAL, Antônio Carlos Cintra. *Teoria do ato administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 30.

¹³³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82.

em uma alteração ou afetação do patrimônio jurídico dos particulares, importa reconhecer que o procedimento prévio ao lançamento fiscal como ato, estabelecido por lei, não decorre, logicamente, de forma exclusiva da lei tributária que assim o previu.

É antes corolário do próprio Estado de Direito, no exercício da função administrativa. O fato de haver procedimento prévio ao ato de lançamento fiscal, previsto em normas gerais, de cunho formal, decorre exatamente da sua natureza de espécie de ato administrativo, sendo certo, a nosso ver, que muito embora o Código Tributário Nacional o tenha nominado como *lançamento* poderia tê-lo, semanticamente, nominado de outra forma sem que lhe houvesse sido deformado o conteúdo e o papel.

Todavia, para os fins do presente trabalho, é suficiente o entendimento de que o lançamento tributário é, inegavelmente, espécie de ato administrativo, precedido de procedimento do gênero administrativo, no exercício da função administrativa fiscal, o que, de *per si*, importa concluir na aplicação dos enunciados até aqui esposados sobre a Administração Pública no âmbito do Estado Democrático de Direito, à exceção daquilo que, definitivamente, estiver excluído pelas normais materiais de Direito Tributário.

4 O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO NO E. DEMOCRÁTICO DE DIREITO

4.1 A delimitação como procedimento

Inicialmente, é de se delimitar em qual aspecto se toma aqui a expressão *procedimento de fiscalização*, já que ainda subsiste na doutrina grande divergência acerca da definição científica dos termos processo e procedimento, havendo especial impacto no que se refere ao Direito Tributário.

Tal divergência, no que diz respeito ao lançamento fiscal, para o escopo do presente, pode ser sintetizada em três grandes linhas: **(i)** se o termo processo pode ser empregado na seara administrativa ou se está adstrito ao exercício da função jurisdicional, perante a um terceiro imparcial . o Poder Judiciário; **(ii)** caso a primeira resposta seja positiva, se a utilização do termo processo está ligada apenas ao chamado *contencioso tributário*, ou seja, fase que se inaugura após o ato administrativo do lançamento, com a impugnação do contribuinte e, por último, **(iii)** a definição de procedimento de fiscalização, para os fins que se pretende.

No que respeita à primeira premissa, salienta-se que, muito embora o próprio texto constitucional de 1988¹³⁴ tenha adotado o termo processo para designar também aquele desenvolvido na esfera administrativa, parte da doutrina ainda hoje entende que o termo *processo* está adstrito ao exercício da função jurisdicional, exclusivamente atinente ao Poder Judiciário, motivo pelo qual, qualquer concatenação de atos destinados a realização de um fim, no exercício da função administrativa, deve ser designada procedimento.

Essa, a posição do jurista argentino Augustin A. Gordillo¹³⁵, seguida na doutrina pátria por alguns doutrinadores, como Carvalho¹³⁶, para quem a *figura do processo* está jungida ao campo da jurisdição, em que se pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse [...].

¹³⁴ Art. 5º, LV da CR/88: *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*

¹³⁵ GORDILLO, Augustin A. *Procedimiento y recursos administrativos*. 2. ed. Buenos Aires: Ed. Macchi, 1971, p. 23.

Por esta razón, también es conveniente reservar el concepto de proceso y por ende de juicio para el proceso o juicio estrictamente judicial, evitando con esta terminología posibles confusiones como las que se acaban de recordar.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses,

Sem embargo da posição supra, a Constituição Federal de 1988, através do art. 5º, LV, consagra a utilização do termo processo para a realização da função administrativa, através de atos coordenados, previamente disciplinados em lei e antecedentes à edição do ato administrativo, observando-se a ampla defesa e contraditório.

A posição adotada pela Carta Magna, ao que parece, encontra respaldo de cunho científico doutrinário para aqueles que, como Medauar¹³⁷, acolhem a posição de Falazzari¹³⁸ na definição de processo e sua diferenciação para o simples procedimento, segundo o qual:

Se, pois, no procedimento de formação do provimento, ou seja, se nas atividades preparatórias por meio das quais se realizam os pressupostos do provimento, são chamados a participar, em uma fase ou mais fases, os ~~%interessados+~~, em contraditório, colhemos a essência do ~~%processo+~~ que é, exatamente, um procedimento ao qual, além do autor do ato final, participam, em contraditório entre si, os ~~%interessados+~~, isto é, os destinatários dos efeitos de tal ato.

Portanto, não apenas porque a CR/88 assim consagra, mas assim também por aqui adotamos a definição científica transcrita supra acerca da essência do processo, entende-se que muito embora o processo compreenda a noção de procedimento . realização de atos prévios, logicamente concatenados, com o fim de sustentar um ato de provimento final . nele não se esgota, não significando, contudo, que se desenvolva apenas em face do exercício jurisdicional, pelo Poder Judiciário.

A posição doutrinária também adotada supra é suficiente à resposta da segunda indagação: se processo é, exclusivamente, procedimento realizado contraditório, certo é que nos procedimentos que antecedem o ato administrativo do lançamento fiscal inexistente processo, mas apenas procedimento, definição aqui adotada.

Por derradeiro, cabe novamente gizar que parte da doutrina pátria tem entendido que o CTN, ao adotar na definição de lançamento, prevista pelo art. 142, a expressão ~~%procedimento+~~, em verdade, quer significar que os atos lógico-formais preparatórios do ato administrativo final . *in casu*, o ato do lançamento . dele fazem

2008, p. 781.

¹³⁷ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

parte, motivo pelo qual, por questões semânticas, podem também ser designados de lançamento+.

Para que dúvidas não parem, consideramos como procedimentos de fiscalização, para os fins do presente trabalho, a realização dos atos prévios ao lançamento, desempenhados no exercício da função administrativa, tendentes à verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, nos dizeres de Emerenciano¹³⁹:

A administração fiscal, ao exercer sua competência para verificação do cumprimento das obrigações decorrentes das relações jurídicas instaladas por eclosão dos efeitos típicos das hipóteses de incidência, o faz por meio de uma sequência de atos ordenados em sucessão itinerária que resulta, ou não, no ato do lançamento ou no reconhecimento da inexistência de obrigações pendentes no período fiscalizado.

4.2 Da oficialidade e natureza inquisitória

Os artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional disciplinam as normas relativas ao procedimento de fiscalização, positivando normas gerais de direito tributário de cunho formal.

Segundo entende Emerenciano¹⁴⁰, citado anteriormente, o fundamento do poder de fiscalizar não decorre, essencialmente, das normas referidas supra, inseridas no Código Tributário Nacional.

O dever de fiscalização decorre antes como corolário do regime jurídico administrativo que, no que respeita à administração pública em matéria fiscal, encontra-se atrelado à indisponibilidade do interesse público e da atividade arrecadatória do Estado.

Significa dizer que há indisponibilidade do exercício de fiscalização, como decorrência do mencionado princípio da indisponibilidade do interesse público.

Borges¹⁴¹ afirma que a norma que institui competência pode implicar apenas na autorização de seu exercício. Todavia, pode, em outras situações, ir além, para envolver a obrigação de sua utilização efetiva, revestindo-se, nessa hipótese, do

¹³⁸ FALAZZARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Campinas: Bookseller, 2006, p. 33.

¹³⁹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 200, p. 149.

¹⁴⁰ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000, p. 154.

caráter de um dever jurídico, não apenas de uma autorização ou permissão, tal como ocorre na previsão do art. 142, parágrafo único do CTN.

É exatamente por estar umbilicalmente ligado o poder de fiscalização com a competência que o institui, que Emerenciano¹⁴² pretende que se faça uma releitura dos poderes instituídos pelos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional.

Afirma:

Por isso entendemos incorreto atribuir à atividade fiscalizatória a fonte de poder para os agentes que a exercem. Vemo-la como mero exercício de uma competência, entendida esta como um feixe de atribuições, de direitos e de deveres vinculados a uma obrigação de atuar com vistas a uma finalidade, nota típica da norma legal administrativa.

Por esta razão, diante do fato que a atividade de fiscalização decorre do exercício de uma função administrativa fiscal, como conseqüência de competência atribuidora de um dever jurídico, é que devem ser interpretados os dispositivos dos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional, sujeitando-os aos princípios inerentes ao regime jurídico administrativo.

Xavier¹⁴³ afirma que a investigação a ser realizada pelo fisco, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, é pautada por sua natureza marcadamente inquisitória, no que toca às provas e ao objeto processual.

Afirma o autor que a natureza indisponível das normas materiais de Direito Tributário impregnam o procedimento, de sorte que se encontra subtraído à livre disposição das partes.

Calha, contudo, aqui fazer uma diferenciação. Consabido que a figura do processo/procedimento inquisitório encontra-se em contraposição ao do processo dispositivo, segundo o qual às partes, em conjunto, cabe assegurar o tramitar do procedimento até o seu provimento final.

Contudo, historicamente, no que respeita à teoria geral do processo, o processo inquisitório guarda também relação com um sistema de legal de

¹⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 183.

¹⁴² EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 200, p. 156.

¹⁴³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3 ed totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.

apreciação das provas ou sistema da certeza legal, no qual havia um sopesamento prévio do valor de cada uma das provas inseridas no processo.¹⁴⁴

Entendemos, todavia, que ao classificar o procedimento de fiscalização como atividade inquisitória, a noção fica adstrita à indisponibilidade do procedimento pela Administração Pública, como decorrência lógica do princípio da indisponibilidade do interesse público, do próprio exercício da competência como dever jurídico nesse caso e, sobretudo, como meio que é de controle da legalidade dos atos praticados com esse fim.

Esse, inclusive, o entendimento de Carvalho¹⁴⁵, sobre o princípio da oficialidade:

Expressa, única e exclusivamente, que compete ao Poder Público zelar pelo curso regular do procedimento, evitando que seu progresso fique tolhido por manifestações de inércia do interessado, com o comprometimento dos objetivos finais que norteiam sua existência.

A dissertação de Oliveira¹⁴⁶ possui como cerne, exatamente, a defesa de que a vinculação prevista pelo art. 142, parágrafo único do CTN refere-se à vinculação ao exercício do procedimento e não do produto final . o ato de lançamento, do ponto de vista da apreciação dos fatos e provas, visto que, ao se considerar que o lançamento cria norma concreta e individual, o agente, necessariamente, passará por um processo intelectual de reinterpretação, não havendo na linguagem signos absolutos que prescindam desse processo.

A posição da autora não quer significar que, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária há discricionariedade no lançamento, mas, nos dizeres de Borges¹⁴⁷, [a.] estar obrigado ao exercício do lançamento é, nesse sentido, uma forma de vinculação, relacionada não com o conteúdo do ato, mas com a sua prática.+

¹⁴⁴ LEAL, André Cordeiro. *O contraditório e a fundamentação das decisões no direito processual democrático*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 93.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 791.

¹⁴⁶ OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. *Lançamento tributário como ato administrativo: procedimento e controle*. São Paulo: Quartier-latin, 2000, p. 98.

¹⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 184.

Em qualquer hipótese, a oficialidade, portanto, será por adotada como a impossibilidade de dispor a Administração Pública do procedimento de fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN.

4.3 Busca pela verdade material.

Medauar¹⁴⁸, acerca do princípio da verdade material ou verdade real, assim leciona:

O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.

A finalidade do processo administrativo fiscal, em sentido lato, nos dizeres de Lara¹⁴⁹, consiste em [p.a.] assegurar meios, por meio da ativa participação do administrado-contribuinte, de se realizar a justiça tributária, nos estritos contornos autorizados pelo texto constitucional.+

Em sentido estrito, ou seja, considerando-se o procedimento de fiscalização, afirma Xavier¹⁵⁰ que possui por objeto [p.a.] o pressuposto de fato da obrigação tributária, ou seja, o fato tributário na sua existência histórica, de cuja verificação a lei faz depender a pretensão tributária+.

A finalidade do procedimento que antecede o ato de lançamento, segundo o mesmo autor, reside na [p.a.] descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova.+¹⁵¹

¹⁴⁸ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 74.

¹⁴⁹ LARA, Bianca del Pilar de Souza Lara. Os princípios do processo administrativo fiscal, *in Processo Administrativo Fiscal Federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 200, p. 37.

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133.

¹⁵¹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134.

Colocado nesses termos, o princípio da busca pela verdade material, portanto, no contexto do Estado Democrático de Direito, assume especial relevância, vez que intrinsecamente relacionado com a própria finalidade do procedimento de fiscalização.

Para Emerenciano¹⁵² o princípio da verdade material impõe um dever substancial à Administração Pública, no exercício da função administrativa fiscal:

Consiste esse princípio em determinar que a administração deve ter uma postura proativa, no sentido de não se satisfazer com as provas produzidas pelas partes ou com as circunstâncias superficiais que encontre, deve empenhar-se na busca da verdade substancial.

O procedimento fiscal exerce função que vai além da órbita do interesse do particular perante o fisco e é também como reflexo da indisponibilidade do interesse público que os seus atos devem ter desdobramento.

Significa dizer que, muito além do exercício formal da competência atribuída, é necessário emprestar-lhe substância, fundada, exatamente, nos princípios que regem a atuação da Administração Pública.

Nesse ponto, calha voltar ao já exposto em relação ao princípio da eficiência, em seu aspecto jurídico, apreendido não apenas como simples e necessária economicidade, mas assim também no que respeita ao aspecto básico da eficácia que se relaciona com a finalidade do ato ou do procedimento.

A eficácia do procedimento fiscal, ou seja, o atendimento das finalidades a que se propõe a atuação da Administração Pública tanto mais será verificada no caso concreto quanto mais tenha o agente perquirido pela busca da verdade material, antes do ato do lançamento.

A busca da verdade material, portanto, a nosso sentir, é o que empresta substância à finalidade do procedimento fiscal, já que por definição legal é procedimento tendente à verificação da ocorrência do fato da obrigação tributária, conforme preceitua o art. 142 do CTN.

O princípio da busca pela verdade material está ligado de forma tão irremediável ao procedimento de fiscalização que, de acordo com de Xavier¹⁵³, a

¹⁵² EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000, p. 202.

¹⁵³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134.

legislação cuidou de conceder aos órgãos de fiscalização meios instrutórios amplos, com o fito de permitir a aferição da existência e do conteúdo do fato tributário; integrando, sem dúvida, o dever funcional decorrente da atribuição de competência.

Constituindo-se dever funcional, há que ser afastada a ideia de que se trata de um simples ônus, o que importaria em reconhecer que, não sendo realizada pela Administração, a busca pela verdade material acerca da ocorrência do fato gerador, frustra-se a própria finalidade do procedimento.

4.4 A participação do contribuinte

Feitas todas as considerações acerca dos princípios da Administração Pública, bem assim da caracterização do lançamento e procedimento de fiscalização como ato e procedimento de natureza administrativa, respectivamente, bem assim as finalidades que ocupam no ordenamento jurídico pátrio, chega-se a ponto central do presente trabalho.

De fato, cumpre perquirir sobre a participação do administrado no procedimento de fiscalização prévio ao ato administrativo do lançamento, e as implicações daí decorrentes, notadamente, no contexto do Estado Democrático de Direito.

Reconhecidamente, sabe-se que durante o procedimento prévio, de fiscalização, pode o administrador requerer ao contribuinte a apresentação de documentos em seu poder, bem assim convocá-lo para prestar eventuais esclarecimentos.

Nesse sentido é que Paula¹⁵⁴ afirma sobre o procedimento administrativo fiscal, na hipótese de análise do autor, procedimento administrativo fiscal federal:

Em qualquer das hipóteses de instauração do procedimento administrativo fiscal, pode se fazer necessária, no seu transcurso, a prática de várias diligências, sendo que, em alguns casos, realiza-se a intimação do próprio contribuinte para esclarecer um ou outro ponto relativo à fiscalização em andamento, por exemplo para se manifestar a respeito da documentação que está sendo objeto de fiscalização.

¹⁵⁴ PAULA, Rodrigo Francisco de. O procedimento administrativo fiscal, a defesa do contribuinte e o julgamento em primeira instância, *in Processo Administrativo Fiscal Federal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 74.

Trata-se, como já dito, da busca da verdade real referente ao procedimento prévio ao lançamento fiscal não apenas do exercício de simples faculdade, mas de poder-dever decorrente da norma instituidora de competência, observados os limites da lei.

A atuação do contribuinte, nesse sentido, consiste, nos dizeres de Xavier¹⁵⁵, no dever de colaboração dos particulares com a Administração Pública. Segundo o autor, a participação do particular na instrução do procedimento poderia ter carga de um dever jurídico, tal como ocorre quando presta declarações, esclarecimentos, exhibe livros ou documentos em seu poder.

Muito embora admita ter tal conteúdo, esclarece que não há se falar, todavia, em um dever jurídico de produção de prova por parte do particular, visto que este incumbe apenas e tão somente ao órgão da administração pública que procede à fiscalização, no exercício da função administrativa. Por essa razão, não haveria que se falar em repartição do ônus de instrução probatória, nesse momento.

Além disso, não haveria exigibilidade desse dever de colaboração quando o requerimento do fisco encontrar-se em choque com os direitos fundamentais do contribuinte . integridade pessoal, privacidade, inviolabilidade dos meios de comunicação privada e do dever de sigilo profissional.¹⁵⁶

A participação do contribuinte na instrução do procedimento preparatório do ato do lançamento, quando considerada como ~~dever~~ dever de colaboração+, fica submetida, portanto, ao juízo de conveniência/utilidade do agente fiscal, a quem incumbe o dever da instrução probatória.

Fica adstrito, ainda, ao fornecimento de esclarecimentos que digam respeito a um ou mais pontos específicos, segundo os questionamentos do agente no exercício da função fiscalizatória.

O que aqui se considera, portanto, é se a participação, assim referida, atende aos princípios de uma Administração Pública efetivamente dialógica, no contexto do Estado Democrático de Direito.

A doutrina do direito tributário tem considerado, usualmente, que pela natureza inquisitória do procedimento de fiscalização, bem assim, pelo fato de que

¹⁵⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 164.

se encontram garantidos a ampla defesa e o contraditório na fase do contencioso administrativo, após, portanto, a edição do ato administrativo de lançamento, não haver-se-ia que falar em uma participação mais efetiva do fiscalizado em momento anterior à edição do ato.

A questão tem sido enfrentada, especialmente, sobre o prisma da observância das garantias constitucionais de ampla defesa e contraditório, previstas pelo art. 5º da CR/88, no que se refere ao ato de lançamento realizado.

Sob essa ótica, afirma-se, corriqueiramente, que o exercício da ampla defesa e do contraditório em momento posterior à realização do ato administrativo não lhe retiram substância e função. Borges¹⁵⁷ afirma nesse sentido que:

Para assegurar a eficácia do princípio constitucional basta, como justamente se observou, que se assegurem ao acusado os adequados meios jurídicos de proteção na órbita administrativa e judicial.
A amplitude da defesa, com os recursos a ela inerentes, não exige seja a defesa antecedente à aplicação da penalidade. Nada impede que lhe seja subsequente, desde que preservada essa amplitude.

Muito embora nesse ponto específico o autor enfrente o tema da aplicação da penalidade decorrente da verificação de infração tributária, no procedimento a que alude o art. 142 do CTN, certo é que o posicionamento se aplica tanto em relação ao lançamento do tributo, quanto à aplicação da penalidade eventualmente decorrente.

Essa também é a posição perfilhada pelo já multicitado Xavier¹⁵⁸, segundo o qual, nesse momento de atividade meramente procedimental inquisitória, ao contribuinte seriam assegurados somente *direitos de participação procedimental*, consistentes no direito de ser comunicado officiosamente do início do procedimento, o direito de consulta dos atos procedimentais, o direito de apresentar memorandos e documentos; e o direito a requerer diligências instrutórias previstas em lei.

Não é difícil perceber, todavia, que o designado direito de *participação procedimental* descrito supra consiste, na realidade, na observância das garantias mínimas asseguradas pelos princípios constitucionais relativos, por exemplo, ao dever da publicidade e informação do ato, direito de petição, não significando, de fato, uma participação efetiva.

¹⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 168.

¹⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 176.

Em relação à necessidade de oitiva prévia do interessado, ou seja, de forma anterior ao ato administrativo de lançamento, como expressão do exercício da ampla defesa e do contraditório, afirma ainda o autor¹⁵⁹:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (pretermination hearing), mas no %direito de impugnação+ deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de um processo administrativo em que o seu direito de audiência assumirá força plena (posttermination hearing).

Assim, a audiência, apesar de não ser %prévia+ à prática do ato primário (lançamento), ainda é %prévia+ no que respeita à decisão final da Administração fiscal tomada pelo órgão de julgamento no processo administrativo.

Koch¹⁶⁰ afirma que, de fato, o direito à ampla defesa e contraditório se inicia após a cientificação do lançamento tributário, que equivale a uma acusação fiscal, estabelecendo-se a partir daí a dialética processual.

Sem nos descuramos da relevantíssima questão da garantia do exercício da ampla defesa e contraditório, acredita-se que a análise da necessidade de participação do interessado, seja através de sua oitiva ou mesmo da apresentação de uma defesa prévia¹⁶¹ ao ato administrativo do lançamento, deve ser realizada, inicialmente, em relação à própria finalidade do procedimento administrativo no Estado Democrático de Direito.

Aqui se faz necessário retomar tudo quanto já exposto acerca do papel do procedimento administrativo, pelo que se permite citar a posição de Medauar¹⁶² sobre a evolução doutrinária a esse respeito, no sentido de que o processo administrativo ultrapassa atualmente a dimensão simplesmente correlacional com o

¹⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 175.

¹⁶⁰ KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2 ed. atualizada de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 63.

¹⁶¹ A expressão %defesa prévia+ está sendo aqui utilizada em face de ter sido positivada pela Lei 541/2011 do Estado de Santa Catarina como faculdade de apresentação pelo contribuinte dos esclarecimentos e eventuais provas referentes ao fato investigado pela administração pública fiscal e que será objeto do lançamento. É aqui apreendida no mesmo sentido técnico do prazo para apresentação %esclarecimentos e provas+ previsto pelo art. 2º, parágrafo 1º do projeto de lei 536/2007, que pretende regulamentar o parágrafo 1º do art. 116 do Código Tributário Nacional.

¹⁶² MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 65.

ato administrativo em si, para chegar à legitimação do poder, alcançando perspectivas sociais e políticas. Afirma:

Além do mais, despertou-se a atenção para o aspecto das garantias prévias a serem propiciadas aos cidadãos nas autuações administrativas, daí a tônica sobre os momentos que antecedem a edição dos atos administrativos.

A tônica, apontada pela autora no excerto supra, guarda profunda relação com o paradigma do Estado Democrático de Direito, a nosso ver, subentendida em dois pontos principais: a participação do cidadão, como assegurado pelas garantias do princípio da presunção de inocência e ampla defesa, bem como o momento em que são exercitadas, ou seja, previamente à edição do ato administrativo.

É também nesse sentido que Emerenciano¹⁶³ sobreleva a importância de garantir o sistema de garantias para atuação de forma preventiva do cidadão, anterior ao agir estatal:

As bases em que se erigem as estruturas do ato administrativo, embora sólidas, asseguram tão somente um controle sobre o resultado da ação estatal. As teorias que prescrevem os meios pelos quais se obtém a invalidação do ato administrativo apenas permitem um controle *a posteriori* do agir do Estado. As conseqüências, inevitavelmente, na maioria das vezes, resultam por serem experimentadas, antes que se possam ter, às vezes, seus danosos efeitos evitados.

Conforme salientado na parte introdutória desse trabalho, a participação do cidadão na formação da vontade do Estado, especialmente, do ato administrativo concreto que lhe afete o patrimônio jurídico, após a crise da democracia de representatividade, é questão legitimadora do conteúdo do ato, como efetiva limitação ao exercício de poder estatal, no contexto efetivamente democrático.

Oliveira, Gonçalves e Amorim¹⁶⁴, ao analisarem o art. 8º do Código do Procedimento Administrativo português, que consagra o princípio da participação dos particulares na formação das decisões que lhes disserem respeito, já transcrito em tópico anterior (1.1), afirmam que, para muito além da função simplesmente garantística, própria de um Estado Liberal, resulta da moderna tendência nas

¹⁶³ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000, p. 150.

¹⁶⁴ AMORIM, João Pacheco de, GONÇALVES, Pedro Costa e OLIVEIRA, Mário Esteves de. *Código do Procedimento Administrativo Comentado*. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 199, p. 123

democracias ocidentais [p.a.] de reformulação dos quadros da democracia representativa tradicional+. Afirmando ainda:

As formas de democracia participativa no direito administrativo constituem, por isso, também uma modalidade de controlo político do executivo por parte dos cidadãos/administrados (para quem o voto assume, nessa dimensão, cada vez menor significado prático). Mas não só de controlo: traduzem igualmente uma verdadeira participação no exercício do poder executivo (ainda que à título mais consultivo do que de associação ao exercício do poder+), permitindo levar ao procedimento uma multiplicidade de situações e interesses que de outro modo não seriam poderados.

Transportada a questão para a seara do direito tributário, importa reconhecer que, especialmente quanto ao procedimento prévio do ato de lançamento e o ato em si, há é uma inversão de tais valores, consistente em a um só tempo afastar a aplicabilidade do princípio de presunção de inocência e, por força da presunção da legitimidade do ato administrativo, incumbir ao administrado o ônus da desconstituição do ato administrativo ao longo do processo do contencioso tributário.

O afastamento de incidência do princípio de presunção de inocência se dá, na hipótese, em decorrência de ato assim editado levar em consideração apenas o convencimento formado unilateralmente pelo agente, portanto, apriorístico, sem que sejam apreendidos os esclarecimentos e fatos de relevância que poderiam ser considerados com a oitiva do interessado.

Afasta-se a participação do contribuinte do processo de formação de vontade do ato administrativo que lhe repercutirá na esfera patrimonial e, demais disso, para comprovar sua inexatidão ou insubsistência, imputa-se àquele o ônus de deflagrar o processo de litigiosidade com a Administração Pública.

Paula¹⁶⁵, por essas razões, comunga do entendimento que a participação do contribuinte de forma antecipada à formação de vontade do ato administrativo é decorrente do próprio ideal democrático e fonte de legitimidade do ato daí resultante:

Ora, projetando as premissas acima traçadas a respeito da importância do procedimento e do processo administrativo no direito público para o campo da tributação, é fundamental que se garanta ao contribuinte o direito de, antecipadamente, precaver-se em face do resultado do exercício da competência administrativa tributária, isso por exigência do ideal democrático de que o exercício do poder não é algo que esteja sob a

¹⁶⁵ PAULA, Rodrigo Francisco de. O procedimento administrativo fiscal, a defesa do contribuinte e o julgamento em primeira instância, *in Processo Administrativo Fiscal Federal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 121.

ingerência exclusiva do agente público, antes, será tanto mais legítimo quanto maior for a participação daquele cujos interesses restarão atingidos pela concretização dessa função pública.

Para Medauar¹⁶⁶ a garantia da ampla defesa pressupõe o seu caráter prévio às atuações decorrentes e recebe forte matiz nos processos administrativos sancionadores, que podem culminar em punições aos implicados.

Prossegue afirmando que o caráter prévio da defesa deve apenas ceder em hipóteses que seja faticamente impossível aguardar a manifestação do interessado para a edição do ato, especialmente, os de caráter sancionador, como por exemplo, na imposição de multas de trânsito, assim também nos casos de risco à população em geral, como nas hipóteses de embargo à obra com risco de desabamento e interdição de atividades perigosas.

Significa dizer que o direito à manifestação prévia à edição do ato deve ser relativizado somente nas hipóteses de risco ou frustração do próprio ato administrativo, com o que se concorda.

Importa esclarecer que, muito embora a posição doutrinária de Xavier¹⁶⁷ seja aquela transcrita inicialmente, relativa à desnecessidade de oitiva prévia do contribuinte ao ato de lançamento, o autor não ignora a importância da possibilidade de agir o contribuinte de forma prévia ao afetamento de sua esfera jurídica:

Por outro lado, o fato de o contribuinte ser afetado na sua esfera jurídica, que vê cerceada pela aplicação da lei do imposto, conduz ao reconhecimento de que a este deve ser conferida a faculdade de tutelar preventivamente os seus direitos patrimoniais, colaborando com o Fisco na descoberta da verdade relativa ao fato tributário que lhe respeita ou reagindo contra as providências que reputa ilegítimas.

A postura do contribuinte descrita supra é, de fato, participativa e prévia, longe de ser mera posição de expectador da atuação da administração pública fiscal até que seja possível abrir o contencioso administrativo, tal como descreve o autor, com todo o respeito à posição adotada, ao aludir ao direito de participação procedimental+.

¹⁶⁶ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. Ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Pág. 122.

¹⁶⁷ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 125.

Mas não é só. Além da legitimação do exercício da função administrativa e o próprio ato de lançamento que dela resulta, a participação prévia do contribuinte importa em uma maior eficiência ao processo e procedimento administrativo.

Como se disse, o processo administrativo fiscal, no contexto do Estado Democrático de Direito, tem por finalidade maior [p.a.] assegurar meios, por meio da ativa participação do administrado-contribuinte, de se realizar a justiça tributária, nos estritos contornos autorizados pelo texto constitucional.¹⁶⁸

No que respeita especificamente aos atos que precedem o ato do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é certo que consistem em procedimento tendente à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, para identificar a matéria tributável e o sujeito passivo, além da quantificação do montante devido do tributo.

Considerando-se o atributo da eficácia, que constitui também o princípio da eficiência e se refere ao cumprimento das finalidades a que se destina a atuação da Administração Pública, não há dúvidas de que a oitiva prévia do contribuinte ao ato de lançamento contribui sobremaneira para o atingir das finalidades da processualidade na seara tributária em sentido lato.

De um lado, importa em assegurar meio efetivo de maior participação do administrado-contribuinte na realização da justiça tributária e, sobremaneira, na busca da verdade real de forma dialógica, com o conhecimento dos vários aspectos da questão.

De outro, sua atuação franqueada através de oitiva ou defesa prévia ao ato contribui, indubitavelmente, para melhor esclarecimento tanto da ocorrência do fato gerador do tributo, da matéria tributável e, eventualmente, da própria quantificação do tributo.

De igual forma, também do ponto de vista do aspecto da economicidade que deflui do princípio da eficiência, entende-se, ao que contrário do que possa inicialmente sugerir, a participação prévia do contribuinte importa em uma maior concreção do princípio também nesse ponto.

¹⁶⁸ LARA, Bianca del Pilar de Souza Lara. Os princípios do processo administrativo fiscal, *in Processo Administrativo Fiscal Federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 37.

Oliveira, Gonçalves e Amorim¹⁶⁹ afirmam que o procedimento encetado segundo a participação do administrado, antes da edição do ato administrativo funciona como um instrumento ou concertação das relações de autoridade, abrindo-se daí um espaço de consensualidade ou melhor aceitação do ato decorrente da atuação:

Pode dizer-se que o procedimento é, evidentemente, a sede indicada para a introdução destes espaços de consensualidade, com o que se prepara e propicia uma prévia adesão do administrado à decisão (eventualmente desfavorável) que venha a ser tomada, facilitada pela colaboração que este foi chamado a dar na determinação do conteúdo e sentido daquela decisão.

O reconhecimento do procedimento como espaço de maior consensualidade e, por tal razão, desempenhando um papel de maior concertação da relação jurídica de autoridade e poder existente entre Administração Pública e administrado, pressupõe uma efetiva contribuição e participação deste na definição do seu conteúdo, sem o que se esvazia de sentido tal afirmação.

Significa dizer que a participação do administrado, quando integrado no processo de criação do ato administrativo, que espelha a vontade do Estado no caso concreto, importa em mais possível e real aceitação do seu conteúdo, ou nos dizeres dos autores citados, uma prévia adesão à decisão, mesmo que de conteúdo desfavorável.

Isso ocorre, segundo Martins¹⁷⁰, porque a participação no procedimento reduz o conflito, enfraquece o confronto, vez que quem participou do processo de produção tem mais facilidade em aceitar o produto. Portanto, há uma legitimação do exercício do poder pela participação dos interessados no procedimento em que o poder é exercitado. O procedimento passa, assim, a ser um instrumento da democracia.

Do ponto de vista do princípio da eficiência, duvidamos, no contexto de uma Administração Pública efetivamente eficiente, que se conceba a existência de qualquer procedimento administrativo que não vise, de plano, atingir a finalidade

¹⁶⁹ AMORIM, João Pacheco de, GONÇALVES, Pedro Costa e OLIVEIRA, Mário Esteves de. *Código do Procedimento Administrativo Comentado*. 2.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p. 38-39.

¹⁷⁰ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 329, junho/março 2004.

maior para qual foram propostos em sua generalidade: o acertamento da relação jurídica entre o administrado e a Administração Pública.

Havendo a possibilidade de que, na seara tributária, o acertamento e adimplemento da obrigação jurídico tributária se dê com o menor número de atos perpetrados pela Administração Pública, desde que observados e maximizados os princípios e garantias constitucionais, não se tem dúvida de que a Administração Pública deva prestigiar tal caminho.

Afirmar que a participação do contribuinte deve se dar, na defesa dos seus interesses, primordialmente após a impugnação do ato administrativo é, de certa forma, incentivar o desdobramento da atividade administrativa com a instauração do contencioso tributário.

Aqui, cumpre retomar a posição de Xavier acerca da ausência de prejuízo à realização da oitiva do interessado após a edição do ato administrativo primário de lançamento.

A posição do autor acerca da visão garantística do procedimento, atinente ao exercício da ampla defesa e do contraditório . aqui considerado processo, visto que envolve o contencioso . fia-se, especialmente, no fato de que o mesmo não se dá de forma antecipada ao ato primário do lançamento, mas se fará antes da decisão definitiva da Administração, ou seja, após a impugnação e eventuais recursos do contribuinte¹⁷¹.

Todavia, o próprio autor rechaça a tese de que o ato administrativo de lançamento (como ato de constituição do crédito tributário) não seria o auto de infração eventualmente lavrado pelo agente fiscal, mas a sim o ato de aprovação de um superior hierárquico ou até mesmo de um órgão de julgamento, no que respeita a aplicação das penalidades. Afirma¹⁷²:

[...] Uma coisa, na verdade, é saber qual é o ato jurídico em causa, outra . bem distinta . é saber quando ele se torna definitivo. Mesmo nos casos atrás referidos entendemos que o auto de infração, praticado pelas autoridades fiscalizadoras, é o verdadeiro ato de aplicação da penalidade tributária (e, portanto, na sistemática do Código Tributário Nacional, de constituição do crédito, embora não seja lançamento pelas razões já atrás expostas). Sucede, porém, que esse auto não se torna eficaz enquanto

¹⁷¹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 174.

¹⁷² XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 62.

não submetido à aprovação obrigatória da autoridade julgadora. Todavia, o ato de aprovação, ainda que obrigatório, não se apropria do conteúdo do ato aprovado, ao qual continuam a ser imputados os efeitos jurídicos típicos, antes se limita a condicionar sua eficácia e, portanto, a torná-lo definitivo.¹⁷³

Não se pretende aqui perquirir pelo tema levando na citação supra, atinente ao papel da aprovação de autoridade administrativa em relação à aplicação de penalidades inseridas no auto de infração, firmado pelo agente responsável pela fiscalização.

O que se pretende é demonstrar que, muito embora não se duvide que o exercício efetivo do contraditório e ampla defesa pelo administrado estejam postergados para a fase do contencioso tributário, o fato é que o ato primário de lançamento desde logo insere no ordenamento jurídico norma individual e concreta em desfavor do administrado-contribuinte, inclusive, quando necessário, impondo a penalidade respectiva.

Considerar que a criação da referida norma individual e concreta prescinde da oitiva do interessado, que terá o seu patrimônio jurídico afetado, é, indubitavelmente, proceder à margem do que nos inspira o espírito democrático do ordenamento jurídico vigente, mormente, em face do princípio de presunção de inocência que o orienta.

Além disso, a impugnação do administrado contribuinte inaugura a fase do contencioso administrativo que pressupõe a existência de uma lide já existente, fora, portanto, do papel conciliatório de interesses ou de conciliação da relação de poder que poderia assumir o procedimento administrativo prévio, com o incremento de uma maior efetividade com a participação do administrado.

Feitas tais considerações, importa esclarecer no que consistiria essa participação do contribuinte anterior à edição do ato administrativo de lançamento. Como dito anteriormente, consiste em garantir ao contribuinte, procedimentalmente, de forma anterior ao lançamento, a apresentação de defesa prévia, especialmente voltada para os elementos objetivos de apuração verificados no procedimento administrativo.

¹⁷³ Nesse sentido, Borges, ao afirmar que: *“A validade do ato de lançamento é, em parte, uma decorrência da validade dos atos do procedimento de lançamento. Mas ambas são inconfundíveis entre si. Por esses motivos revemos nossa posição anterior no sentido de que o lançamento não aplicaria de logo a eventual penalidade, mas simplesmente a proporia”*

A defesa prévia, em verdade, não tem por escopo trazer ao conhecimento do agente fiscal questões de direito cuja competência para conhecimento é inerente ao órgão administrativo julgador. Até porque, como se sabe, a atuação do agente é vinculada, sendo-lhe defeso conhecer de questões de direito, como a decadência, que afetem o dever funcional vinculado de proceder ao lançamento fiscal.

A defesa prévia consiste antes na faculdade de apresentação pelo contribuinte, a seu juízo exclusivo de conveniência e oportunidade, dos esclarecimentos e provas referentes aos fatos que suportarão o convencimento da ocorrência da obrigação tributária e sua eventual quantificação. Restringe-se, assim sendo, aos elementos objetivos, factuais, de materialidade da obrigação tributária.

Em sentido técnico, é o que propõe o art. 2º, parágrafo 1º do projeto de lei 537/2007¹⁷⁴ que pretende regulamentar o art. 116, parágrafo 1º do CTN, ao dispor que o sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, esclarecimentos e provas que julgar convenientes.

A oitiva prévia do interessado, aqui por nós designada defesa prévia, foi tratada por Emerenciano¹⁷⁵ como princípio da audiência do interessado, que sintetiza de forma clara e concisa os efeitos dessa oitiva na produção do ato administrativo para além dos juízos unilaterais, apriorísticos e pré-ordenados do agente, em observância ao princípio da presunção de inocência e da ampla defesa.

O autor, através do excerto, demonstra qual curial é a participação do administrado na formação das razões de convencimento do ato administrativo do lançamento:

É necessário assegurar ao fiscalizado que não sejam dirigidas as condutas somente no sentido pré-orientado do agente, mas, que suas solicitações, requerimentos de se tomar em conta tal ou qual aspecto sejam sopesados e considerados. As solicitações refutadas, por quaisquer razões que sejam, devem ser objeto da decisão de conteúdo contrastável, ou seja, fundamentadas.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 169.

¹⁷⁴ Art 2º. Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.

§ 1o O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

¹⁷⁵ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000. Pág. 178.

O que defende, claramente, não é a transformação do procedimento de fiscalização, antecedente ao lançamento fiscal, em processo contencioso, de igualdade e paridade de partes, significa dizer, não é esvaziar o conteúdo do contencioso administrativo ou alterar a finalidade do procedimento prévio, como prevista em lei.

Aqui se concorda com o fato de que o exercício da ampla defesa através do estabelecimento do efetivo contraditório . movimento dialético de partes . somente tem lugar após a existência de lide, considerada como existência de uma pretensão resistida, que no Direito Tributário surge com a edição do ato administrativo do lançamento, consubstanciador de uma pretensão do Estado em face do contribuinte.

Entretanto, não há como negar que a apresentação da defesa prévia representa, ainda que de forma diferida entre o procedimento prévio e a instauração do contencioso administrativo tributário, corolário não apenas do princípio da ampla defesa, mas assim também em atenção aos princípios do devido processo legal, da presunção de inocência e da boa fé.

Nesse sentido, afirma Paula¹⁷⁶:

Logo, partindo-se do princípio democrático, inerente ao princípio fundamental da cidadania (art. 1º, II da CF) e à viga-mestra do sistema constitucional que apregoa que todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único da CF), passando-se pela cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF) e pelos princípios da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CF), pode-se concluir que a participação efetiva do contribuinte no desenrolar do procedimento administrativo fiscal, nessa nova visão do direito público, é pressuposto fundamental para a legitimidade do ato administrativo que vier a ser expedido pela autoridade administrativa, seja qual for o resultado a ser alcançado pelo procedimento administrativo fiscal (cf. supra 2.3).

Repita-se: não se admite nesse momento prévio o integral atendimento da garantia da ampla defesa, que somente pode ser assegurada, como visto, com a instauração do contraditório efetivo, mas apenas o mais eficaz direito à participação no procedimento que é apenas um dos pressupostos do contraditório.

Oportunizar a apresentação de uma defesa prévia é proceduralizar, como faculdade, o exercício do direito de ser ouvido pela Administração Pública antes que

¹⁷⁶ PAULA, Rodrigo Francisco de. O procedimento administrativo fiscal, a defesa do contribuinte e o julgamento em primeira instância, *in Processo Administrativo Fiscal Federal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 124.

contra si seja inserida no ordenamento jurídico norma individual e concreta que lhe afete o patrimônio.

Procedimentalizar como faculdade importa reconhecer, outrossim, que a apresentação de defesa prévia não importa em ônus ao contribuinte, até porque, o procedimento não é dialético no sentido do seu impulso e cabe apenas à Administração Pública o dever de produzir provas que sustentem o ato motivado que eventualmente resultará do procedimento.

A apresentação de defesa prévia é faculdade de participação no processo de formação do ato administrativo do lançamento, em atenção aos princípios informadores do Estado Democrático de Direito.

4.5 A participação e o contraditório: processo ou procedimento?

No ponto anterior, já se adiantou, em certa medida, a convicção de que a participação do contribuinte no procedimento prévio ao lançamento não desnatura o procedimento; sem, portanto, ter o condão de transformá-lo em processo.

A afirmação supra decorrerá, contudo, do conceito científico adotado para definir processo e procedimento, respectivamente. É por essa razão que se trata aqui de delimitar por qual razão entende-se que a oportunidade de defesa prévia não importa em processualizar o procedimento de fiscalização.

Martins¹⁷⁷ debruçou-se sobre o tema do conceito científico de processo administrativo, buscando na doutrina do processo civil os fundamentos do conceito científico de processo. Afirma o autor que, atualmente, processo e procedimento são institutos da Teoria Geral do Direito, decorrentes do princípio democrático.¹⁷⁸

Analisando as correntes doutrinárias clássicas acerca da natureza jurídica do processo, o autor, que se filia à corrente que atribui ao processo a natureza de uma relação jurídica, assim conceitua procedimento e processo administrativo¹⁷⁹:

¹⁷⁷ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 321-381, junho/março 2004.

¹⁷⁸ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 347, junho/março 2004.

¹⁷⁹ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 349, junho/março 2004.

Procedimento administrativo é uma série de atos administrativos autônomos, ordenados de modo que cada ato seja condição de validade do ato anterior, teleologicamente vinculados para a expedição do ato administrativo conclusivo, consistente numa decisão da Administração. Processo Administrativo consiste num procedimento administrativo em que vigore uma relação jurídica entre a Administração e os interessados diretos na tomada de decisão. Nessa relação jurídica há uma série de situações jurídicas instituídas em favor desses administrados, garantindo-lhes a possibilidade de influenciar na tomada de decisão.

Para o autor, por conseguinte, é suficiente a caracterização de processo em que haja a participação do interessado, não sendo necessária a existência, segundo afirma, da presença do contraditório, como “[...] método dialético de dicção e contradição, que pressupõe a existência de um conflito de interesses em que as partes tenham interesses contrapostos.”¹⁸⁰

De fato, afirma o autor que “[...] para que haja processo, além do procedimento, necessário, não o contraditório, mas o direito à participação. É o direito à participação que faz do procedimento um processo.”¹⁸¹

Por sua vez, afirma que as partes podem participar do processo sem que haja a instauração do contraditório, “[...] contribuindo para a produção final do ato, podem apresentar sua versão, podem apresentar documentos, provas, enfim, possibilitar o proferimento do ato final.”¹⁸²

Adotando-se os conceitos apontados pelo autor de procedimento e processo administrativo, participação e contraditório, haver-se-ia que concluir que a participação do contribuinte no procedimento prévio ao lançamento, através da apresentação de defesa prévia, ensejaria sua classificação no conceito de processo, adotado pelo autor.

Contudo, ao considerar que qualquer participação interessada, inclusive, na simples apresentação de documentação, já seria suficiente à caracterização de processo. Forçoso concluir que também, hoje, o simples “[...] dever de colaboração”¹⁸³

¹⁸⁰ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 329, junho/março 2004.

¹⁸¹ MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 330, junho/março 2004.

¹⁸² MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 235, p. 329, junho/março 2004.

¹⁸³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3 edição totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

do contribuinte com a Administração Pública já descaracterizaria o procedimento como tal para inseri-lo no conceito de processo administrativo.

A crítica do autor às doutrinas¹⁸⁴ que definem o processo como procedimento em contraditório, como afirmado em tópico anterior acerca da posição de Falazzari¹⁸⁵, reside no fato de que, se considerado o contraditório como pressuposto do processo e, por conseqüência, a necessidade da existência de interesses contrapostos, de lide, não estariam abarcados pela definição científica de processo os procedimentos de jurisdição voluntária, tal como a separação consensual.

Sem pretender aqui incorrer na discussão acerca da caracterização dos procedimentos de jurisdição voluntária no conceito de "processo", parece-nos que após a edição da Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007, que alterou o Código de Processo Civil para permitir que inventários, partilhas, separações e divórcios consensuais sejam realizados através de escritura pública, na via administrativa, por simples ato de vontade, a questão perdeu importância significativa.

O legislador terminou por reconhecer que na ausência de lide, de interesses contrapostos ou de interesses de terceiros afetados, possível a dispensa de qualquer procedimento, inclusive administrativo, bastando a mera formalização da vontade dos interessados através de um único ato, exatamente porque na ausência de lide o processo ou procedimento deixa de ter finalidade garantística, quando se trata da relação entre particulares.

Especialmente atualmente, parece ainda mais acertada a doutrina que atribui ao conceito de processo a indispensável noção de procedimento realizado em contraditório, como expressão democrática da garantia do princípio da igualdade das partes no processo.

¹⁸⁴ Cândido Rangel Dinamarco é um dos autores da doutrina pátria que também seguem a definição apontada por Falazzari acerca do processo como procedimento em contraditório:

“A verdade que as mais modernas tendências doutrinárias dos dias que correm propugnam por uma verdadeira reabilitação metodológica do procedimento, afirmando que ele se situa no núcleo do conceito de processo, válido para toda a teoria geral. O processo, nessa visão, não é apenas o instrumento da jurisdição, tendo espectro muito mais amplo. Ele reside em todo processo realizado em contraditório, repudiada nesse sistema a validade metodológica da relação jurídica processual.”

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Os institutos fundamentais do Direito Processual*. In Fundamentos do Processo Civil Moderno. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, Vol. I, p. 76.

¹⁸⁵ FALAZZARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Campinas: Bookseller, 2006. p. 33.

Conforme expõe Leal¹⁸⁶, o processo só existe se permeado pelo contraditório, embora tal fato, *per se*, não baste à assegução da presença do contraditório em todos os procedimentos preparatórios dos atos estatais.

E o contraditório, por sua vez, tem na participação de ambas as partes contraditoras um dos seus aspectos, mas não se limita a ela. É necessária que seja participação paritária, observando-se, de forma equânime, a igualdade de armas, como já explanado no tópico destinado aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Considerando-se que contraditório, para ser efetivo, necessita dos elementos de informação, participação e paridade, como expressão da igualdade das partes dentro do processo na defesa dos seus interesses, parece claro que tão só a oitiva do interessado, através da apresentação de defesa prévia, não é capaz de transformar o procedimento prévio ao lançamento em processo, com o rigor processual científico.

Aqui é preciso retomar a posição de Falazzari¹⁸⁷, já citada anteriormente, ao afirmar que tão só a %contestaçã+ ou a %oitiva+ do interessado não é capaz de caracterizar o estabelecimento do contraditório, com o que se concorda.

4.6 Dos limites à busca da verdade material: os direitos e garantias individuais e a legalidade.

A busca pela verdade material muito embora esteja ligada à própria finalidade do procedimento fiscal, não é, contudo, ilimitada. Ela encontra limites no ordenamento jurídico notadamente nos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

O art. 145, parágrafo 1º, segunda parte, da CR/88 dispõe 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.

¹⁸⁶ LEAL, André Cordeiro. *O contraditório e a fundamentação das decisões no direito processual democrático*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 85.

¹⁸⁷ FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Campinas: Bookseller, 2006. p. 124.

A norma constitucional, que consagra o princípio da capacidade contributiva, traz a nosso ver, explicitamente, importante limitação à atuação da Administração Pública fiscal, muito embora a limitação da atividade do Estado pelas garantias e direitos fundamentais seja dedução lógico-jurídica do próprio Estado de Direito.

Carvalho¹⁸⁸ aponta, portanto, o princípio da legalidade como primeiro vetor do exercício da função administrativa de fiscalização e lançamento na apuração da matéria tributável:

Ora, no exercício administrativo de apuração da matéria tributável, duas são as formas de irradiação desse princípio: uma, relativa à norma de direito tributável material . que se projeta sobre o fato -; outra, a norma de direito tributário formal, que regula o comportamento da Administração, no proceder administrativo de apuração dos fatos e aplicação do direito material, de modo que se pode fixar, como premissa, que a determinação do fato jurídico e dos elementos que servem para identificar a quantia da obrigação tributária é reserva de lei.

A regulação da conduta da Administração no proceder da apuração dos fatos e aplicação do direito material deve observar, segundo afirma, os princípios e garantias fundamentais do contribuinte, especialmente, no que diz respeito à matéria de prova e motivação quanto à medida do fato jurídico tributário.

A questão sobreleva-se em face da atuação da Administração em relação aos signos indiciários, às valorações presuntivas fundadas em presunções relativas e aplicação das ficções legais na apuração do fato tributário e sua quantificação, que impõem a motivação robusta na fase de comprovação.¹⁸⁹

No que se refere às presunções, relativas e absolutas, e ficções, afirma Carvalho,¹⁹⁰ não se discute a sua procedência como tipos normativos para que o subsistema tributário cumpra os seus objetivos. Entretanto, também afirma:

[...] o problema já não se situa nesse plano e sim no das regras formais que, estipulando a competência dos funcionários da Administração, possam permitir-lhes, ainda que involuntariamente, transgressões a direitos e garantias tão importantes para a pessoa do administrado.

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 812.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 811.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 810.

Uma maior participação do administrado no momento anterior à edição do ato administrativo, portanto, não se tem dúvida, também é capaz de mitigar a necessidade de se lançar mão de presunções relativas para o acertamento da obrigação tributária, conferindo maior segurança jurídica e certeza do direito que é inserido no ordenamento como norma concreta e individual.

De outro lado, a produção de provas pela Administração Pública fiscal também não pode ser desordenada e ilimitada para além dos lindes traçados no mandado de cientificação do contribuinte fiscalizado, haja vista que a fiscalização deve ser objetiva, o que também limita o dever de cooperação do contribuinte . para ilidir a aplicação de presunções legais em seu desfavor . ao objeto de fiscalização.

Nesse sentido afirma Emerenciano¹⁹¹ que a apreensão de documentos para além do necessário, para posterior verificação, representa abuso do ato por ofensa ao princípio da proporcionalidade e finalidade, visto que o exame documental deve guardar relação com o objeto da fiscalização.

Por essa razão, Carvalho¹⁹² afirma que a fiscalização deve ser exercida com [%a.] estrita observância dos direitos e garantias individuais, devendo evitar-se o uso distorcido desse instrumento como expediente sancionatório, além do respeito ao direito da intimidade, que há de ser exigido+.

Tormentosa, todavia, tem sido a discussão doutrinária acerca da compatibilização do direito constitucional à intimidade e o poder dever de fiscalização que toca à Administração Pública que, não se duvida, tem finalidade pública e consentânea com a arrecadação dos tributos devidos para manutenção das atividades essenciais.

O exercício da atividade de fiscalização na busca da verdade real encontra limite de contenção nas garantias fundamentais relativas à proteção à intimidade, à privacidade, ao dever de sigilo profissional e à inviolabilidade do domicílio; ou seja, os chamados direitos de liberdade negativa, que autorizam o seu titular a não revelar a público dados e fatos que digam respeito à sua esfera privada.

Em relação à proteção ao domicílio, a Constituição Federal dispõe no art. 5º, XI que [%a.] a casa é asilo inviolável do indivíduo+ A acepção do termo %casa+,

¹⁹¹ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000. p. 185.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 813.

utilizada pela norma constitucional, já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, como salienta Moraes¹⁹³:

Como já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, domicílio, numa extensão conceitual mais larga, abrange até mesmo o local onde se exerce a profissão ou a atividade, desde que constitua um ambiente fechado ou de acesso restrito ao público, como é o caso típico dos escritórios profissionais.

As exceções à inviolabilidade do domicílio são previstas pela própria Constituição e se referem, exclusivamente, aos casos de flagrante delito ou desastre, para prestar socorro, ou ainda, durante o dia por determinação judicial.

Significa, conforme também afirma Emerenciano¹⁹⁴, que [a.] as autoridades fiscais não possuem poderes, competência, para adentrarem os estabelecimentos em suas áreas não públicas, sem o consentimento do titular do direito público subjetivo+.

Por esse fato, violado o domicílio pelo agente fiscal os atos posteriores serão tidos por ilegítimos, viciando o procedimento e, caso seja efetivado, enodando o ato de lançamento que daí resulte.

A discussão acerca da limitação do poder de fiscalização em face do direito à privacidade se avulta em relação à possibilidade da quebra de sigilo bancário pelo fisco, como meio de apuração de ilícito fiscal e de quantificação dos tributos devidos. Passa-se a tecer algumas considerações sobre o tema.

4.6.1 O sigilo bancário, procedimento de fiscalização e a participação do contribuinte

A Constituição Federal consagrou nas normas do art. 5º, incisos X e XII a proteção ao direito à vida privada e à intimidade, bem como a inviolabilidade do sigilo dos dados¹⁹⁵.

¹⁹³ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 81.

¹⁹⁴ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*. Campinas: Copola, 2000. p. 192.

¹⁹⁵ Constituição Federal:

Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

O prestígio das garantias à inviolabilidade do sigilo de dados e à privacidade já havia sido objeto de textos internacionais, como o Pacto de São José da Costa Rica . Convenção Interamericana dos Direitos Humanos¹⁹⁶, de 1969, do qual o Brasil tornou-se signatário em 1992.

Segundo Abad¹⁹⁷ o direito à privacidade decorre de uma evolução histórica do direito físico à residência, atualmente, inviolabilidade ao domicílio, com origem no direito inglês, sendo denominado por [a.] *right of privacy ou right to be alone* no direito anglo-norte-americano, *droit à la vie privée* no ordenamento francês, *diritto allá riservatezza* na Itália, *ou derecho a la esfera secreta* na Espanha+.

Morais¹⁹⁸ afirma que a necessidade de proteção à privacidade humana inclui as informações bancárias e fiscais, por constituírem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica. São decorrentes, essencialmente, da inviolabilidade do sigilo de dados.

Para Abad¹⁹⁹ o direito ao sigilo bancário e fiscal constitui faculdade de que as pessoas, de forma geral, não tenham suas informações financeiras divulgadas a terceiros (inclusive o Estado), sem sua autorização expressa, salvo nas formas constitucionalmente excepcionadas.

Os direitos inseridos nos incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal não representam, entretanto, direitos absolutos, sofrendo uma limitação no seu exercício, especialmente, quando caracterizada a necessidade de perquirir-se por prática de ato ilícito.

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

¹⁹⁶ Pacto de São José da Costa Rica:

Art. 11. Proteção da honra e da dignidade:

Parágrafo 1º : Toda pessoa tem direito ao respeito da sua honra e ao reconhecimento de sua dignidade.

Parágrafo 2º: Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação.

Parágrafo 3º: Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou tais ofensas.+

¹⁹⁷ ABAD, Raphael Madeira. O Regime do sigilo fiscal, o princípio da publicidade do processo administrativo e a quebra do sigilo por parte do fisco. p. 489. *In Processo Administrativo Fiscal Federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

¹⁹⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 91.

¹⁹⁹ ABAD, Raphael Madeira. O Regime do sigilo fiscal, o princípio da publicidade do processo administrativo e a quebra do sigilo por parte do fisco. p. 499. *In Processo Administrativo Fiscal Federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

O art. 197, II do CTN, editado antes da Constituição Federal, em 1966, dispõe que mediante intimação escrita, os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação a bens, negócios ou atividades de terceiros.

Discutia-se doutrinariamente se a intimação escrita mencionada pelo dispositivo legal supra deveria fazer parte, necessariamente, de processo judicial, sob o crivo do contraditório e ampla defesa. Em outras palavras, em sua maioria opunha-se a doutrina à quebra do sigilo bancário e fiscal por ato da Administração Pública.

Com o advento da nova ordem constitucional e recepção do CTN como lei complementar, foi necessária exegese doutrinária para compatibilizar a existência de ambos dispositivos, reduzindo-se o âmbito de aplicação do art. 197 da lei tributária.

Atualmente, contudo, vigora a lei complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, que veiculou a obrigação de que as instituições financeiras informassem ao Poder Executivo as operações de seus clientes e, sobretudo, dispôs o seu artigo 6º:

Art. 6º: As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A lei complementar 105, portanto, positivou a possibilidade de quebra do sigilo bancário pelas autoridades e agentes fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bastando para tanto a existência de processo administrativo fiscal ou, mais ainda, bastando que haja procedimento de fiscalização em curso, sendo desnecessária autorização ou processo judicial em curso.

Muito embora a lei complementar em questão seja absolutamente controversa, debatendo a doutrina pátria acerca da sua constitucionalidade em face do disposto pelo art. 5º, XII da CR/88, vamos nos ater aqui aos efeitos da norma positiva em vigor no ordenamento, especialmente, no que respeita ao procedimento fiscal que antecede o ato do lançamento pela própria Administração, muito embora haja discussão quanto à necessidade de ordem judicial.

Do disposto pelo transcrito art. 6º resta claro que a lei faculta ao agente fiscal a quebra do sigilo bancário, ainda sede do procedimento administrativo fiscal, quando não instaurados o contraditório e a ampla defesa, desde que, a seu exclusivo critério, a quebra do sigilo bancário seja considerada indispensável.

Significa dizer que, na sistemática atual, antes de ser facultada qualquer manifestação por parte do contribuinte fiscalizado, este pode ter a garantia constitucional de inviolabilidade do sigilo bancário vulnerada pelo agente fiscal, sem que lhe tenha sido oportunizado realizar qualquer esclarecimento.

Não se trata aqui, portanto, de imposição de penalidade, mas de afastamento de uma garantia constitucional que se relaciona com o princípio da dignidade da pessoa humana, da intimidade e privacidade, sem a oitiva prévia do interessado.

Acerca dos efeitos da quebra de sigilo bancário para pessoa física é muito bem sintetizada por Abad,²⁰⁰ que afirma:

Cada vez que o sigilo fiscal é excepcionado, ocorre uma invasão do Estado na vida privada do cidadão, podendo levar a excessos incompatíveis com a dignidade humana, pois o sigilo não resguarda tão somente a intimidade patrimonial, como também, a pessoal, incluindo a familiar, que possui uma dimensão humana, com manifesta interferência no que a pessoa irradia para a sociedade, caracterizando a restrição à liberdade.

A questão pode ser assim sintetizada: é o afastamento de garantias constitucionais, oponíveis ao Estado e a outros particulares, pelo próprio Estado, através da Administração Pública no exercício da função administrativa, sem a ingerência de outro Poder e sem a oitiva da parte interessada, em procedimento não sujeito ao contraditório e à ampla defesa, a ser realizado a critério da autoridade administrativa.

A síntese demonstra que a prática, colocada em tais termos, não se coaduna com o próprio princípio do Estado de Direito, menos ainda sob o paradigma democrático.

É de se questionar a questão da aplicabilidade do princípio de presunção de inocência ao ordenamento jurídico de forma geral. Levar a efeito um juízo apriorístico sem oportunizar a oitiva do interessado, no paradigma Estado Democrático de Direito, somente é admissível se, ao postergar-se a providência para

²⁰⁰ ABAD, Raphael Madeira. O Regime do sigilo fiscal, o princípio da publicidade do processo administrativo e a quebra do sigilo por parte do fisco. p. 517. *In Processo Administrativo Fiscal*

momento posterior, com participação do interessado, haja o receio de frustrar-lhe o objetivo (como inevitavelmente ocorreria com a quebra do sigilo telefônico).

A quebra do sigilo bancário volta-se para a movimentação financeira ocorrida no passado, informação resguardada por um terceiro - a instituição financeira - razão pela qual não se concebe que a oitiva prévia do interessado seja capaz de frustrar o efeito do ato excepcional de quebra.

É preciso, assim sendo, observar a finalidade do ato e compatibilizá-la com as garantias fundamentais, sem que haja a relativização desnecessária aos direitos subjetivos do administrado, nesse caso das normas do art. 5º, X e XII da CR/88, principalmente em sede de procedimento, quando não há ainda, repita-se, instauração do contraditório e ampla defesa.

Acesa a controvérsia acerca da constitucionalidade da Lei Complementar 105, dois aspectos, todavia, parecem ser consentâneos para a maioria da doutrina: o fato de que o direito à inviolabilidade do sigilo bancário não é absoluto, mas deve ceder somente ao interesse público e social de investigação e coibição da prática de atos ilícitos como medida excepcional.

Nesse sentido, Moraes²⁰¹ afirma que deve haver a indispensabilidade dos dados constantes em determinada instituição financeira, razão pela qual a quebra do sigilo somente deve ocorrer em caráter de absoluta excepcionalidade, quando existentes fundados elementos de suspeita que se apoiem em indícios idôneos, reveladores de possível autoria de prática ilícita por parte daquele que sofre o procedimento de fiscalização.

Abad²⁰² também afirma que como ressalva a um direito constitucional, a excepcional faculdade do Estado de se intrometer nos dados bancários do cidadão deve ser exercida com demasiada parcimônia, sob pena de banalizar a medida, transformando em regra o que deve ser atuação extraordinária.

Por se tratar de medida excepcional, há que se considerar que deve operar quando todas as demais falharem para, no caso do procedimento fiscal, na verificação a prática da ocorrência do fato ilícito.

Federal. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

²⁰¹ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 92.

²⁰² ABAD, Raphael Madeira. O Regime do sigilo fiscal, o princípio da publicidade do processo administrativo e a quebra do sigilo por parte do fisco. p. 517. *In Processo Administrativo Fiscal Federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord. e co-autor). Belo Horizonte: Del Rey, 2006

Assegurar a manifestação do principal interessado antes de promover a limitação do exercício da garantia constitucional parecer ser, por óbvio, o ponto de partida para os esclarecimentos desse jaez. Não há como considerar que a medida tem caráter excepcional sem sequer permitir a oitiva do titular do direito subjetivo.

É preciso, por tais razões, retomar a posição de Carvalho²⁰³, já citada anteriormente, no sentido de que o procedimento de fiscalização não pode se travestir de cunho sancionatório. Não pode servir de instrumento de constrangimento sem observância das garantias fundamentais.

A quebra do sigilo bancário do contribuinte deve fundar-se em fortes indícios de prática de atos ilícitos e, sobretudo, deve ter lugar quando oportunizada ao mesmo a apresentação de esclarecimentos e documentos, quedar-se inerte, restando à Administração Pública fiscal a sua utilização como medida excepcionalíssima de busca da verdade material.

4.7 Conclusões

A edição da Lei Complementar 105/2001 representa exemplo da crescente atribuição de poderes à fiscalização tributária para alcançar o desiderato arrecadatório, que visa, não se duvida, a consecução das finalidades do Estado.

Sem pretendermos analisar a constitucionalidade do diploma legal, à luz dos direitos e garantias à privacidade e inviolabilidade de dados, previstos pela Constituição Federal, nos incisos X e XII, do art. 5º, parece razoável e lógico que, ao se atribuir ao fisco o poder de, administrativamente, proceder à quebra do sigilo bancário, ainda que de forma excepcional, se admite que devam se robustecer para o fiscalizado os demais direitos e garantias constitucionais outorgados pela Carta Magna.

A doutrina que sustenta a possibilidade da quebra do sigilo bancário no argumento de ausência de caráter absoluto dos citados direitos à privacidade e à inviolabilidade de dados quando em conflito com interesses de ordem pública, como a realização da justiça fiscal e a coibição da prática de ilícitos.

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 813.

É exatamente a mesma ponderação de direitos entre fiscalização e contribuinte que se sugere: admitindo-se a quebra do sigilo ainda na esfera administrativa, sem que tenha sido estabelecido o efetivo contraditório quando em fase de procedimento, o que decorre do Estado de Direito é que se façam atuar os demais princípios e garantias que militam em favor do contribuinte: a presunção de inocência e a sua oitiva prévia, como forma de garantir participação na realização da busca da verdade real e, eventualmente, colaborar com elementos que tornem desnecessária a medida.

A quebra do sigilo bancário não pode, sob o prisma do Estado Democrático de Direito, travestir-se em meio de constrangimento ou assumir cunho sancionatório em face do contribuinte, lastreado em juízo exclusivamente unilateral e sem oportunizar-se sua participação.

Em contexto mais amplo, contudo, a oitiva prévia do contribuinte ou a apresentação de defesa prévia, assume função legitimadora do ato administrativo de lançamento, no contexto de uma Administração Pública efetivamente dialógica e democrática.

A participação do contribuinte em momento anterior ao ato de lançamento oportuniza sua colaboração para a finalidade do próprio procedimento de fiscalização: a busca da verdade material que não se contenta, no mais das vezes, com juízos e interpretações exclusivamente unilaterais.

É expressão, portanto, dos efeitos do princípio de presunção de inocência no campo probatório que, como garantia do cidadão em face do Estado, reside, tradicionalmente, no afastamento de juízos apriorísticos em prol da ampla defesa.

Por derradeiro, cumpre ressaltar que a participação efetiva do contribuinte em momento anterior à edição do ato de lançamento pode significar uma mais factível adesão ao resultado do procedimento, ainda que lhe seja desfavorável, o que importaria na ausência da fase do contencioso tributário e, eventualmente, de demanda judicial futura.

Mais que um aspecto meramente psicológico decorrente da participação do contribuinte, a busca da verdade material realizada de forma ampla e dual, oportunizada pela oitiva prévia, importa em uma maior objetividade e acerto do crédito tributário eventualmente decorrente do procedimento de fiscalização, o que significa dizer também em uma maior eficiência no cumprimento do *mister* do procedimento de fiscalização e atividade arrecadatória.

Contudo, para que se dê, de fato, tendo em vista que a atuação da Administração está jungida ao princípio da legalidade, é necessário que o legislador estabeleça regras procedimentais que assegurem a faculdade de participação do contribuinte administrado, tal como adiante se demonstrará.

5 DAS RECENTES ALTERAÇÕES NO ORDENAMENTO JURÍDICO

Recentes alterações que têm sido introduzidas no ordenamento ou que ainda se encontram em trâmite perante o poder legislativo demonstram a preocupação do com a necessidade e utilidade de construção conjunta, através da apresentação de esclarecimentos e documentos pelo contribuinte, antes do ato de lançamento.

Analisamos, a seguir, duas hipóteses: uma no âmbito da legislação federal e outra no âmbito de legislação estadual, o Código de Direitos e Deveres dos Contribuintes no estado de Santa Catarina.

5.1 Âmbito federal: a proposta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional É Projeto de lei 536/2007

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu no Código Tributário Nacional o parágrafo único do art. 116, comumente designada pela doutrina *norma antielisão*. A referida norma prevê que:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Assim como a Lei Complementar 105, mencionada em tópico supra, também em relação à norma ora transcrita controverte a doutrina acerca de sua constitucionalidade.

A crítica doutrinária repousa na ausência de densidade normativa do parágrafo único do art. 116 do CTN, quer dizer, a ausência de critérios através dos quais a autoridade fiscal deva se pautar para identificar tais situações, abrindo larga margem de indeterminação e discricionariedade.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro²⁰⁴ afirmam a esse respeito:

Por óbvio, deve o intérprete procurar extrair do texto legal um sentido harmônico com o ordenamento, mesmo quando o legislador usa conceitos

²⁰⁴ SOUZA, Hamilton Dias de, FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da *norma antielisão* (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 146, nov. 2007. p. 77.

indeterminados. Contudo, ainda que num esforço exegético se possa concluir que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional visa a controlar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos, observa-se que não houve a indicação, sequer de modo implícito, dos critérios que a autoridade fiscal deve levar em conta para identificar essa situação e nem como devem ser tratados os atos e negócios porventura desconsiderados.

Sem pretender nos deter sobre a questão da constitucionalidade da norma, certo é que o próprio artigo legal determinou, expressamente, a necessidade de instituição de um procedimento a ser estabelecido em lei ordinária, para que tivesse sua plena aplicabilidade.

Essa umas das razões porque parte da doutrina entende que, nada obstante, a eventual inconstitucionalidade, a norma não seria ainda aplicável por ausência de lei ordinária regulamentadora.

A posição de Martins²⁰⁵ é nesse sentido ao afirmar que “[...]entendo que a norma antielisão é inconstitucional, mas, se constitucional fosse, ainda dependeria de elaboração normativa infracomplementar, até o presente, inexistente+”

Tramita, por essa razão, perante o Congresso Nacional, o projeto de lei 536/2007, que estabelece os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, conforme o parágrafo único do art. 116 do CTN.

O projeto de lei não traz a densidade normativa reclamada como necessária ao dispositivo legal, visto que não estabelece parâmetros e critérios objetivos às hipóteses de abuso que ensejariam a desconsideração dos atos jurídicos, caracterizando, assim o fato gerador da obrigação tributária e a conseqüente apuração do tributo devido.

Todavia, para os fins do presente trabalho, é importante ressaltar que o projeto de lei trouxe em seu bojo previsão expressa quanto à manifestação do contribuinte sobre os fatos e provas, em momento anterior ao ato que determinará a desconsideração.

Prevê o art. 2º e seus parágrafos:

Art 2o Na hipótese de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, nos termos do § 1º do art. 1º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil expedirá notificação fiscal ao sujeito

²⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 173, fev. 2010. p. 100.

passivo, na qual relatará os fatos e fundamentos que justifiquem a desconsideração.

§ 1º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 2º Considerados improcedentes os esclarecimentos apresentados, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação à autoridade administrativa que instaurou o procedimento de fiscalização.

§ 3º A representação de que trata este artigo deverá:

I . conter relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, bem assim os fundamentos que justifiquem a desconsideração.

II . discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar os reais elementos constitutivos do fato gerador;

III - ser instruída com os elementos de prova colhidos no curso do procedimento de fiscalização e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo; e

IV . conter o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios praticados em relação aos equivalentes, referidos no inciso I, com especificação da base de cálculo, da alíquota incidente e do montante do tributo apurado.

O projeto procedimentaliza a desconsideração e traz, explicitamente, a faculdade de apresentação pelo contribuinte fiscalizado dos esclarecimentos e provas que julgar necessários, pelo prazo de 30 (trinta) dias, previamente à decisão administrativa.

A notificação ao contribuinte fiscalizado, referida o *caput* do art. 2º, mais que a simples ciência da possibilidade de desconsideração, revela a necessidade de relatório que delimite os fatos e fundamentos pelos quais se vislumbra possibilidade de sua ocorrência, retirando-lhes da obscura subjetividade do convencimento unilateral da Administração fiscal, antes da edição do ato, quantificação do tributo e imposição de penalidade.

É, por conseguinte, o estabelecimento de um princípio de contraditório, ainda que insipiente, antes do contencioso administrativo, através do qual o fisco antecipa ao contribuinte parte das razões e provas que fundamentarão a eventual desconsideração, para que este, se assim desejar, produza a contradita e apresente provas que sustentem sua argumentação, na busca pela verdade material dialógica.

Muito embora haja a previsão expressa da manifestação episódica do contribuinte fiscalizado, é de se ver que o legislador não desnaturou a natureza do procedimento, pouco complexo, já que não passa a fazer menção a um eventual processo de desconsideração dos atos jurídicos, com outros desdobramentos.

Mais importante, contudo, que a simples oportunização de oitiva, encontra-se no inciso III do parágrafo 3º, transcrito supra, que impõe ao fisco o dever de instruir a representação através da qual desconsidera os atos praticados pelo contribuinte com os esclarecimentos e provas apresentados por este.

A interpretação do referido dispositivo, em um contexto efetivamente democrático, importará considerar a necessidade não apenas da instrução, mas da consideração de tais razões nos fundamentos de decidir da Administração e as razões pelas quais não são acolhidas, o que importará em dar concretude à participação do contribuinte no conteúdo do ato administrativo, ainda que seja para afastar o acolhimento dos esclarecimentos e provas apresentados.

O que se vê, portanto, do projeto de lei 536/2007 é a percepção pelo legislador federal da necessidade de assegurar a manifestação prévia do fiscalizado, estabelecendo efetivo procedimento dialógico, passível de contradita, antes da edição do ato que afetará o seu patrimônio.

Ainda que possa se sustentar que a peculiaridade do estabelecimento de tal procedimento se dá, exatamente, pela fragilidade de densidade normativa do art.116, parágrafo único do CTN, é de se observar que o projeto de lei não resolve a referida questão, por deixar de estabelecer critérios objetivos de aferição do caso concreto, donde se conclui que o procedimento ali inserido teve a atenção do legislador como *iter*, simplesmente, a ser seguido com a observância da oitiva prévia do contribuinte.

5.2 Âmbito estadual: a lei complementar 541 do Estado de Santa Catarina e as alterações do I Código de direitos e deveres do contribuinte

A existência de limites objetivos para o desempenho da atividade de inspeção fiscal é algo de difícil materialização, nos dizeres de Carvalho²⁰⁶, motivo pelo qual entende necessária a elaboração de planos gerais de fiscalização, como por exemplo, o que se insere nos Códigos de Defesa do Contribuinte.

A providência representa a procedimentalização do equilíbrio entre os direitos, prerrogativas e deveres da Administração Pública e dos direitos e garantias

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 813

individuais do contribuinte, além de possibilitar o controle do administrado dos critérios a serem observados na realização da fiscalização.

O estado de Santa Catarina, desde o ano de 2005, conta com um Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina, instituído pela Lei Complementar 313, de 22 de dezembro de 2005.

Na esteira de tudo quanto se disse acerca da Administração Pública efetivamente dialógica e participativa, o art. 16²⁰⁷ do Código de Direitos e Deveres do Contribuinte catarinense dispõe, em seu inciso II, acerca da faculdade assegurada ao contribuinte de formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente.

Da dicção legal do dispositivo, se extrai a necessidade da participação prévia do contribuinte ao ato e à decisão administrativa que lhes diga respeito, através de

²⁰⁷ Art. 16. São direitos do contribuinte:

- I - ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II - poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;
- III - formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;
- IV - ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;
- V - fazer-se assistir por advogado;
- VI - identificar o servidor de repartição tributária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;
- VII - receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização ou por ela apreendidos;
- VIII - prestar informações apenas por escrito às autoridades, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias úteis;
- IX - ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu cargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;
- X - obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;
- XI - receber, no prazo de 15 (quinze) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Tributária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;
- XII - ter preservado, perante a Administração Tributária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;
- XIII - não ser obrigado a exhibir documento que já se encontre, comprovadamente, em poder da administração pública; e
- XIV - receber da Administração Tributária, no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte em idênticas situações.

alegações e apresentação de documentos e, sobretudo, a consideração de sua manifestação de forma escrita e fundamentada. Importa dizer, sua efetiva participação na construção do conteúdo da expressão da manifestação de vontade do Estado, levada a efeito pela decisão administrativa.

Os incisos XII e XIII do mesmo artigo, por sua vez, delimitam a objetividade com a qual a fiscalização deve ocorrer, garantindo-se o sigilo da atividade, dos negócios e dados em relação a tudo o que não for objeto da fiscalização, além de delimitar o direito de colaboração à apresentação de documentos e esclarecimentos úteis, dispensando-se da apresentação daqueles que comprovadamente já estejam em poder da Administração Pública.

O art. 25 do Código, recentemente alterado pela Lei Complementar 541/2011, em vigor desde 26.07.2011, positivou a necessidade de notificação do contribuinte para apresentação de defesa prévia ao ato do lançamento, no prazo de 15 (quinze) dias. Dispõe o artigo e seus parágrafos:

Art. 25. A notificação do lançamento ao contribuinte deverá ser precedida de intimação para que o contribuinte apresente sua defesa prévia no prazo de 15 (quinze) dias.

§ 1º A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

§ 2º A intimação para apresentação de defesa prévia fica dispensada nos lançamentos relativos:

I - a imposto apurado pelo próprio sujeito passivo e não recolhido;

II - ao imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA não recolhido; e

III - às infrações constatadas no trânsito de mercadorias quando ficar caracterizado o flagrante e a lavratura do ato fiscal não depender de qualquer outra verificação ou diligência.

§ 3º O cumprimento da obrigação tributária após o ciente da intimação para defesa prévia não afasta a exigibilidade da multa cabível.

§ 4º Durante o transcurso do prazo previsto no *caput* fica suspensa a contagem do prazo para conclusão da fiscalização.

O que se infere do texto legal é que o Código de Direitos e Deveres de Santa Catarina, efetivamente, procedimentaliza a participação prévia do contribuinte ao ato do lançamento, como faculdade, ao dispor que a ausência defesa prévia não importa em confissão da matéria de fato (art. 25, parágrafo primeiro).

O artigo 25 já existia no Código de Defesa antes da Lei Complementar 541/2011, que, todavia, alterou a sua redação original²⁰⁸ e introduziu os parágrafos de 1º a 4º.

O parágrafo segundo veio excepcionar a obrigatoriedade de observância da faculdade de apresentação de defesa prévia apenas nas seguintes hipóteses: **(i)** lançamento referente ao imposto apurado pelo próprio contribuinte e não recolhido; ou seja, quando inexistentes diferenças entre o imposto apurado e aquele devido segundo o fisco; **(ii)** imposto relativo à propriedade de veículos automotores não recolhido, cujo lançamento ocorre de ofício e; **(iii)** flagrante de infrações relativas ao trânsito de mercadorias em que não haja a necessidade de nenhuma outra diligência.

Para todas as demais hipóteses, por conseguinte, há a necessidade de se facultar ao contribuinte a apresentação de defesa prévia, no prazo previsto de 15 (quinze) dias, prazo aumentado pela Lei Complementar 541/2011 em relação ao anterior.

A exposição de motivos da Lei Complementar 541/2011, para aumentar o prazo atribuído à defesa prévia de 5 (cinco) para 15 (quinze) dias, faz coro quanto ao se disse em tópico anterior acerca da oitiva prévia do contribuinte emprestar ao procedimento uma maior efetividade, onerando menos a Administração Pública e o próprio contribuinte com o contencioso tributário. Afirmou-se:

A defesa prévia foi uma das novidades introduzidas pela Lei Complementar 313/2005. Contudo, o prazo previsto de 5 (cinco) dias revelou-se demasiadamente exíguo, razão porque poucos contribuintes fazem uso desse expediente que tem se revelado tão útil para abreviar esforços, tanto da Fazenda Pública quanto dos contribuintes.

Por último, importa ressaltar que, em equilíbrio dos direitos do fisco e do contribuinte, o parágrafo 4º dispõe que no prazo para a apresentação de defesa fica suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de fiscalização.

Da análise do Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina é que a tônica relativa ao exercício da fundação administrativa tributária é, de fato, aquela inserida no parágrafo 2º do art. 1º, qual seja, a de que a

²⁰⁸ Originalmente, o art. 25 possuía a seguinte redação: *% notificação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias úteis a contar da intimação.+*

Administração Tributária deve ter baixo custo, quer para o fisco, quer para o contribuinte.

Significa observar a essência do princípio da eficiência em seu aspecto jurídico, sob os atributos da economicidade e eficiência, buscando alcançar a finalidade do processo tributário com o menor emprego de recursos e menor espaço de tempo.

6 O PROCESSO DIALÓGICO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

Nas últimas décadas do século XX, a redemocratização florescente em vários países que estiveram sob regimes autoritários alterou profundamente as premissas da atuação da Administração Pública e sua relação com o administrado, como foi dito, mas não foi apenas em relação à esfera pública que ocorreram alterações substanciais refletidas pelo ordenamento.

A Constituição Federal de 1988 e o Código Civil de 2002 também alteraram substancialmente a tônica dispensada às empresas, alçando-as à condição que suplanta apenas os interesses privados, em um claro reflexo de arrefecimento da dicotomia dos interesses públicos e privados na dinâmica das relações sociais.

Maia²⁰⁹ afirma que a preocupação atual pela empresa, definida no Código Civil de 2002, deixou de analisá-la apenas como mera reguladora dos comerciantes e dos atos de comércio, passando a posicionar a atividade empresarial sob o enfoque de interesses múltiplos, donde se sobressai o princípio da preservação da empresa como correlato do princípio da função social que lhe é inerente. Segundo a autora [Maia] o papel da empresa neste século passa pelo viés social da sua atuação e da proteção do Estado para com ela.+

De fato, não mais se duvida que a função da atividade empresarial permanece irremediavelmente ligada à lucratividade, contudo, atualmente, considera-se que a empresa exerce um importante papel na sociedade, com a geração de empregos, produção e circulação de bens e serviços, distribuição de riquezas e profunda interação com a comunidade na qual se encontra inserida.

A atividade empresarial encontra-se, assim, excepcionalmente ligada à forma de organização social atual.

Muito embora não haja uma positivação expressa do princípio da preservação da empresa na Constituição Federal, o mesmo é extraído da dicção do art. 170 da Carta Magna²¹⁰, sendo, portanto, desdobramento dos princípios da

²⁰⁹ MAIA, Kênia Cristina Pontes. Princípio da preservação da empresa. Fundamento do direito empresarial no código civil de 2002 e na lei 11.101/05. 2009. 97f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) . Faculdade de Direito Milton Campos, Programa de Pós Graduação, Nova Lima. p. 64.

²¹⁰ Constituição Federal:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os

livre iniciativa, valorização do trabalho humano, chegando mesmo a Carta Magna a prestigiar o tratamento diferenciado das pequenas empresas, regularmente constituídas, de forma a garantir a concorrência equilibrada e a livre iniciativa para o exercício da atividade empresarial.

No Código Civil de 2002, de igual sorte, muito embora não tenha sido explicitamente positivado o princípio, certo é que pode ser implicitamente extraído de vários dispositivos, especialmente, aqueles referentes à dissolução parcial de sociedade e de exclusão de sócio²¹¹.

Para Barcelos²¹² [a.] o princípio da preservação da empresa é um mandamento jurídico baseado no valor de que a empresa deve ser preservada porque a ordem econômica dela depende.+

Outro não é o espírito da lei 11.101/2005, nova lei de falências, que também prestigiou a preservação das empresas como núcleo de interesse social geral, para além dos interesses privados dos sócios, o que se vislumbra, especialmente, pela criação da figura da recuperação da empresa+.

Sobre a finalidade do princípio, novamente, cita-se o entendimento de Maia²¹³, para quem a finalidade precípua reside na preservação da empresa

seguintes princípios:

IV . livre concorrência;

VIII . busca do pleno emprego;

IX . tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

²¹¹ Código Civil de 2002:

Art. 1.028: No caso de morte do sócio, liquidar-se-á sua quota, salvo:

I . se o contrato dispuser diferentemente;

II . se os sócios remanescentes optarem pela dissolução de sociedade;

III . se, por acordo com os herdeiros, regular-se a substituição do sócio falecido.

Art. 1030: Ressalvado o disposto no art. 1004 e seu parágrafo único, pode o sócio ser excluído judicialmente, mediante a iniciativa da maioria dos demais sócios, por falta grave no cumprimento de suas obrigações, ou ainda, por incapacidade superveniente.

Parágrafo único: Será de pleno direito excluído da sociedade o sócio declarado falido, ou aquele cuja quota tenha sido liquidada nos termos do parágrafo único do art. 1.026.

²¹² BARCELOS, Soraya Marina. Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do código tributário nacional e o princípio da preservação da empresa. 2011. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) . Faculdade de Direito Milton Campos, Programa de Pós Graduação, Nova Lima. p. 135.

²¹³ MAIA, Kênia Cristina Pontes. Princípio da preservação da empresa. Fundamento do direito empresarial no código civil de 2002 e na lei 11.101/05. 2009. 97f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) . Faculdade de Direito Milton Campos, Programa de Pós Graduação, Nova Lima. p. 79.

enquanto uma [pa.] organização dos fatores de produção de riquezas pela circulação de bens ou prestação de serviços e como núcleo de desenvolvimento social.+

O princípio decorre não apenas da função social da empresa, assim também do direito à propriedade privada consagrado pela Constituição Federal. Assim como os demais enfeixados pela Carta Magna, não possui, contudo, um cunho absoluto, devendo ser compatibilizado com os demais do ordenamento jurídico, inclusive, àqueles de determinam a função fiscalizatória e arrecadatória do Estado.

Nesse novo cenário, é consabido que os procedimentos de fiscalização levados a efeito pela Administração Pública voltam-se, sobretudo, para a fiscalização dos tributos cujos lançamentos se dão por homologação, ou seja, apurados e recolhidos pelo próprio contribuinte, cuja homologação se dá pelo fisco de forma expressa ou tácita.

Não surpreende, portanto, que os referidos procedimentos fiscalizatórios, preparatórios do ato de lançamento ou da homologação expressa de tais espécies de tributos, voltem-se especialmente para os contribuintes pessoas jurídicas que exerçam a atividade empresarial.

Por ilação óbvia, o estabelecimento de um agir fiscal mais consentâneo com o Estado Democrático de Direito beneficiará, sobretudo, aquelas que são as mais atingidas pela atuação do fisco.

A carga tributária hoje existente no Brasil, aliada à burocracia, é sabido, é apontada como fator negativo e de inibição ao exercício da atividade empresarial, além dos riscos que já lhe são inerentes. Todavia, não é só.

O desdobramento dos procedimentos de fiscalização . quando realizado de forma absolutamente unilateral e sem maiores esclarecimentos por parte do contribuinte . é velho conhecido do contribuinte, do fisco e do Poder Judiciário: anos de discussão e de pendência no eventual acerto do tributo devido.

Para as empresas, os efeitos de fiscalização e de um ato administrativo de lançamento realizados sem maior compromisso com uma busca real da verdade dos fatos são sabidamente funestos.

O ato administrativo que impõe obrigações de caráter patrimonial e sancionatório possui imediato reflexo nas atividades comerciais, financeiras e de propriedade do sujeito passivo, como bem salienta Emerenciano²¹⁴.

²¹⁴ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte*.

Ao garantir procedimentalmente uma atuação mais efetiva do contribuinte, na hipótese, as empresas, antes do lançamento tributário, evitando-se, eventualmente, lançamentos cometidos com incorreções, inexatidões ou sem fundamento, evita-se, de forma concomitante, os desdobramentos daí decorrentes, com o emprego de esforços e custos por parte do particular e da Administração Pública, como bem salientado na exposição de motivos da lei 541/2011 de Santa Catarina.

7 CONCLUSÃO

Na Administração Pública dialógica, meio de exercício do poder estatal no contexto democrático, a participação do administrado, na concretização da vontade do Estado, é considerada fonte legitimadora do ato estatal, essencialmente, porque demonstra o controle da atividade administrativa, a observância às garantias individuais e a participação direta do interessado na construção do conteúdo do ato ou decisão administrativa que lhe refira direta ou indiretamente.

A Administração Pública dialógica guarda relação com o direito fundamental à boa administração, que embora expresso em outros ordenamentos, pode ser inferido do ordenamento pátrio através das normas constitucionais que determinam os limites e a forma de atuação da Administração Pública, como o disposto pelo art. 37 da CR/88.

Todavia, para que seja efetivamente viável, se avulta a importância do procedimento e processo administrativos como meios de limitação ao exercício do poder, especialmente, prestigiando-se os instrumentos de participação do administrado no desenvolvimento do seu *iter*, a ampla defesa e o contraditório.

Ao longo da presente dissertação, procurou-se demonstrar que as recentes alterações paradigmáticas da doutrina administrativista, que pretendem mitigar o cunho autoritário que se infere dos cânones que ainda hoje regem a atuação da Administração Pública, tem aplicação no direito tributário, especialmente, no exercício da função administrativa fiscal.

O ato do lançamento e o procedimento prévio de fiscalização, respectivamente, como ato e procedimento de cunho administrativo que são, atraem, sobremaneira, a aplicabilidade dos princípios e presunções que regem a Administração Pública.

Os princípios consagrados pela Constituição Federal de 1.988, especialmente, o sobreprincípio da segurança jurídica, da legalidade, da eficiência, da ampla defesa e do contraditório e da presunção da inocência são algumas das normas fundantes de nosso ordenamento que devem ter observância no procedimento administrativo fiscal.

O princípio da presunção da inocência, guindado à condição de princípio somente pela ordem constitucional de 1988, é norma que deve ter aplicabilidade em qualquer procedimento sancionatório, por caracterizar expressão do Estado

Democrático de Direito ao prestigiar o indivíduo, em sua hipossuficiência, em face do *ius puniendi* ou do *ius tributandi* do Estado.

Sua observância na seara tributária tem efeitos na distribuição do ônus da prova, em contraste com o que dispõe tradicionalmente a presunção de legitimidade dos atos administrativos, mas também deve ilidir a atenção apenas a juízos apriorísticos, indiciários do agente fiscal, sem a oportunização de oitiva por parte do contribuinte interessado, prévia à aplicação da sanção ou da realização do lançamento fiscal, especialmente, quando sua manifestação *a priori* não importar em frustração da finalidade do ato administrativo, como soe ocorrer.

Contudo, em que pese a aplicabilidade do princípio da presunção de inocência ao direito tributário; princípio este que guarda pertinência com os princípios da boa-fé e da confiança, ainda hoje o procedimento fiscal de lançamento ocorre sem assegurar a oitiva prévia do fiscalizado, ou seja, sua manifestação episódica antes da edição do ato de lançamento.

Segundo a doutrina tradicional, no momento anterior ao ato de lançamento, ao contribuinte são assegurados apenas ~~o~~ direitos de participação procedimental, como a cientificação do procedimento e seus termos, apresentação de documentos quando requeridos pelo agente fiscal, na maioria das vezes, a juízo e senso de oportunidade deste, ficando postergada sua efetiva participação sob o crivo da ampla defesa e contraditório ao contencioso tributário.

Ocorre que o exercício do referido direito fica, como já assinalado, ao juízo exclusivo e pré-ordenado do agente fiscal, não garantindo ao contribuinte uma efetiva participação com a apresentação de esclarecimentos e documentos segundo sua convicção e seu interesse comprobatório.

As disposições pouco participativas do procedimento fiscal, considerado inquisitivo, representam atualmente um descompasso em face do crescente poder de fiscalização atribuído à administração fiscal, como ocorre com as atribuições conferidas pela lei complementar 105/2001, que outorgou ao fisco poderes para proceder à quebra do sigilo fiscal, ainda que de forma excepcional, mesmo em sede de procedimento de fiscalização, quando não estabelecido o contraditório e ampla defesa.

A oitiva prévia do contribuinte, nessa hipótese, se releva ainda mais premente, sob pena de se afastarem as garantias constitucionais à privacidade e à inviolabilidade de dados, em benefício do direito à coibição de práticas ilícitas e fins

arrecadatórios, sem que em contrapartida e em compatibilização, sejam observadas as demais garantias constitucionais, tais como o princípio da presunção de inocência e a ampla defesa, travestindo-se de instrumento de constrangimento e de caráter sancionador.

Recentes alterações do ordenamento e propostas de lei ainda em trâmite têm, no esteio do aqui se defende, por objeto oportunizar ao contribuinte a oitiva prévia, quer na forma da apresentação de defesa ou de esclarecimentos, garantindo-se a faculdade de sua participação na formação do convencimento que sustentará o ato administrativo eventualmente inserido no ordenamento jurídico em seu desfavor.

O legislador, portanto, tem adotado o posicionamento no sentido de dar efetividade à participação do contribuinte, mesmo antes do estabelecimento do contraditório.

A apresentação prévia de esclarecimentos e provas representa, na prática, emprestar uma maior efetividade ao procedimento administrativo fiscal, quer do ponto de vista de um mais escorreito acerto do crédito, visto que considerados os aspectos de conhecimento do sujeito passivo, representando assim, maior segurança jurídica; quer em face de possível aceitação do contribuinte do conteúdo do ato administrativo, dada sua participação.

Significa, portanto, otimizar o procedimento fiscal prévio como possível momento de acerto da relação jurídica entre o contribuinte e o Estado com uma maior eficiência, já que passa a representar um espaço de concertação do exercício da autoridade fiscal, emprestando certa dose de consensualidade na formação do convencimento relativo aos dados objetivos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e sua quantificação.

Do ponto de vista do princípio da preservação da empresa, considerando-se o seu papel no que respeita ao cálculo e pagamento dos tributos sujeitos à homologação, certo é que são prioritariamente alvo dos procedimentos de fiscalização.

A complexização da realidade empresarial, bem assim do seu relacionamento com o fisco, importa reconhecer que a oportunidade de apresentação de esclarecimentos previamente, de maneira instituída e procedimentalizada, enseja uma diminuição significativa de lançamentos realizados com inexatidão ou de maneira insubsistente, em detrimento do próprio exercício da função administrativa,

fortalecendo a hoje frágil relação de boa-fé e confiança que entre si mantém fisco e empresa.

REFERÊNCIAS

- ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **Teoria do ato administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- AMORIM, João Pacheco de; GONÇALVES, Pedro Costa; OLIVEIRA, Mário Esteves de. **Código do Procedimento Administrativo Comentado**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, v. 237, p. 1, jul./set. 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARCELOS, Soraya Marina. **Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do código tributário nacional e o princípio da preservação da empresa**. 2011. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) . Faculdade de Direito Milton Campos, Programa de Pós Graduação, Nova Lima.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Batista. **O Poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BINDENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CAMARGO, Monica Ovinski de. **Princípio da Presunção de Inocência no Brasil: o conflito entre punir e libertar**. Rio de Janeiro, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CHICÓSKI, Davi. O princípio da eficiência e o procedimento administrativo. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, v. 237, p. 94. jul./set. 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Do ato administrativo**. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1972.

DE SANTI, Eurico Marco. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário e tipo**. 1986. 90 f. Tese (Doutorado em Direito) . Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Belo Horizonte.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Os institutos fundamentais do Direito Processual. *In*: DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do Processo Civil Moderno**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, v. 1.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte**. Campinas: Copola, 2000.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de Direito Processual**. Campinas: Bookseller, 2006.

FREITAS, Juarez de. **Discrecionabilidade administrativa e direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.

FREITAS, Ney José de. **Ato administrativo: presunção de validade e a questão do ônus da prova**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FUNGHI, Luís Henrique Baeta. Da dogmática autoritária à administração pública democrática. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 257, p. 223, maio/ago. 2011.

GORDILLO, Augustin A. **Procedimiento y recursos administrativos**. 2. ed. Buenos Aires: Ed. Macchi, 1971.

GRINOVER, Ada Pelegrini. **O processo constitucional em marcha**: Contraditório e ampla defesa em julgados do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo. São Paulo: Max Limonad, 1985.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

LARA, Bianca del Pilar de Souza Lara. Os princípios do processo administrativo fiscal. *In*: PAULA, Rodrigo Francisco de. (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal Federal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LEAL, André Cordeiro. **O contraditório e a fundamentação das decisões no direito processual democrático**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Viera. Lançamento tributário e decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MAFFINI, Rafael. Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança): Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 253, p. 161, jan. /abr.2010.

MAIA, Kênia Cristina Pontes. **Princípio da preservação da empresa**: fundamento do direito empresarial no código civil de 2002 e na lei 11.101/05. 2009. 97f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) . Faculdade de Direito Milton Campos, Programa de Pós Graduação, Nova Lima.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 173, p. 95-101, fev./2010.

MARTINS, Ricardo Marcondes. O conceito científico de processo administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 235, p. 329, jun./mar. 2004.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MÉNDEZ, Amelia González. **Buena fe y derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MENDONÇA JÚNIOR, Delosmar. **Princípios da ampla defesa e da efetividade do processo civil brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAIS, Dalton Santos. Os custos da atividade administrativa e o princípio da eficiência. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, v. 241, p. 176, jul./set. 2004.

MOREIRA, Egon Bockmann. Processo Administrativo e Princípio da Eficiência. *In*: Sunfeld, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Coords.). **As leis de processo administrativo**: Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98. São Paulo:

Malheiros, 2000.

NERY JÚNIOR, Néilson. **Princípios do processo na Constituição Federal: Processo civil, penal e administrativo.** 9. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF (simples e vinculantes) e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e o princípio constitucional da eficiência. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, v. 241, p. 212-213. jul./set. 2005.

NÓVOA, César García. **El principio da seguridad jurídica em materia tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. **Lançamento tributário como ato administrativo.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PAULA, Rodrigo Francisco de. **Processo Administrativo Fiscal Federal.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Carlos Aurélio Mota de. **Segurança jurídica e jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico.** São Paulo: LTR, 1996.

SOUZA, Hamilton Dias de, FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da norma antielisão (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista dialética de direito tributário.** São Paulo, n. 146, p. 61-84. nov. 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Princípios Gerais do Direito Processual Civil. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 23, p. 182, 1981.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro.** 3. ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.