UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SILVANIA CONCEIÇÃO TOGNETTI

O Direito Tributário e a Informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar

São Paulo
2009

SILVANIA CONCEIÇÃO TOGNETTI

O direito tributário e a informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutora em Direito.

Área de Concentração: Direito Econômico e Financeiro
Orientador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

São Paulo
2009

FOLHA DE APROVAÇÃO

Silvania Conceição Tognetti

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutora em Direito

Área de Concentração: Direito Econômico e Financeiro

Aprovado em

Banca Examinadora

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Professor Dr.: _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

A minha mãe Georgina,
meu pai Silvio (*In Memoriam*)
e meu padrasto Percílio (*In Memoriam*),
por terem iniciado
as páginas de minha história.

A Eduardo, Rachel e Deborah (que está chegando)
pelo amor incondicional que recebo de vocês
e pelas experiências compartilhadas a cada dia
que me permitem atualizar, ampliar e revisar a minha história,
para que eu possa ser cada dia melhor e mais feliz.

AGRADECIMENTOS

Este é um projeto de vários anos com a participação de muitas pessoas que apoiaram, incentivaram e ajudaram meu desenvolvimento acadêmico. Todas merecem ser lembradas nestas poucas linhas e certamente cometerei a injustiça de esquecer algumas delas. Saibam que fechada a edição, lembrarei e me punirei por tão imperdoável falha, mas tenham certeza que me esforcei para lembrar todos e peço que recebam meus agradecimentos.

A Germana Helena Guinle, grande incentivadora desta empreitada, a quem muito devo e cuja árdua atividade de empresária no Brasil motivou muitas das reflexões que estão aqui registradas.

A meus sócios do Escritório Barbosa, Müssnich & Aragão, aos quais agradeço na pessoa do sócio diretor Bruno Soter, pela compreensão com a minha limitada dedicação profissional durante esta fase de estudos. Espero que meu amadurecimento acadêmico possa reverter em soluções para os nossos desafios profissionais.

A meus colegas de Escritório que inconformados com os problemas das declarações eletrônicas me forneceram subsídios e discussão de alto nível para que este trabalho fosse possível. Em especial, agradeço a Lígia Silveira e Luciana Terrinha por terem compartilhado comigo suas experiências positivas e negativas nesta conturbada seara do direito tributário.

Aos Professores com os quais convivi durante o curso, Tácio Lacerda Gama, Luís Eduardo Schoueri, João Francisco Bianco, Marcelo Huck, Elza Boiteux, Celso Lafer, Tercio Sampaio Ferraz Jr., Michael Lang e Reuven Avi-Yonah, que me proporcionaram importantes desafios intelectuais e incentivo para nunca deixar de pensar o direito.

E, sobretudo, agradeço ao Professor Paulo de Barros Carvalho, meu orientador, pela inestimável oportunidade de desfrutar de seus conhecimentos, de sua experiência e de sua amizade. Não é necessário relatar em linguagem o sentimento gratidão, mesmo porque, como ele me ensinou, qualquer tentativa não conseguiria apreender a totalidade de sua significação. Muito obrigada!

RESUMO

A informatização da administração pública afetou as relações entre fisco e contribuinte e exige a construção de nova interpretação para o direito tributário. O trabalho dedica-se a interpretar, tendo em vista a informatização da administração tributária, as normas que regulam a constituição do crédito tributário e as que impõem os limites ao poder de tributar. Para isso foca a informatização da Receita Federal no Brasil em especial o universo das declarações eletrônicas. Da análise dos princípios constitucionais, do conceito de tributo e dos limites à criação de ficções e presunções, aponta ser imprescindível o controle interno da legalidade pela administração pública no lançamento tributário, entendendo inválida no direito positivo brasileiro a constituição de crédito tributário por confissão de dívida elaborada pelo contribuinte. Perpassa por diversos pontos da relação entre fisco e contribuinte para reforçar a importância de manutenção, mesmo nos sistemas informatizados, de controles que evitem erros de fato e de direito na constituição do crédito tributário e proporcionem a correção destes com o menor sacrifício possível dos direitos e garantias dos contribuintes. As reflexões expostas podem ser também aplicáveis à administração tributária de outros entes federativos e, certamente, terão utilidade como referência na análise de futuras e desejáveis evoluções no controle informatizado da arrecadação tributária, como o que se anuncia com a finalização da implantação do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Palavras-chave: Informatização da administração pública. Princípios Tributários. Constituição do Crédito Tributário.

ABSTRACT

The informatics in public administration affects the relations between tax authorities and taxpayers and requires the construction of new interpretation to the tax law. The work is intended to interpret, for the computerization of tax administration, the rules governing the formation of the tax credit and those imposing limits on the power to tax. For this, keep in focus the computerization of Federal Revenue Services in Brazil, in particular the universe of electronic statements. Analysis of constitutional principles, of the concept of tax limits and of the limits to creation of myths and assumptions shows that the internal control of legality by the government is essential in tax assessments. Therefore, it is not permitted in Brazilian Law, the constitution of tax obligations exclusively based on the taxpayer confession. Throughout various parts of the relationship between taxpayers and tax authorities this study reinforces the importance of maintenance, even in the computerized systems, of adequate controls to avoid errors of fact and law in the constitution of the tax credit and provisions for correction of these errors with the least possible sacrifice of rights and guarantees of taxpayers. The above considerations may also be applied to the administration of tax in States jurisdictions, and certainly this work will be useful as reference in the analysis of future and desirable developments in the computerized system to control tax collection, as it is announced with the completion of the SPED – "Sistema Público de Escrituração Digital" (Digital Bookkeeping Public System) program.

Key words: Informatics in Public Administration. Tax Principles. Tax Credit Assessment.

1. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA ____ *3*

2. DIREITO POSITIVO. CIÊNCIA DO DIREITO. LINGUAGEM E MÉTODOS ____ *15*

3. INFORMATIZAÇÃO E DIREITO: A INFORMÁTICA NA RELAÇÃO ENTRE OS CONTRIBUINTES E A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL ____ *32*

3.1. Os deveres jurídicos instrumentais, a denúncia espontânea e a retificação de informações pelo contribuinte ____ **46**

3.2. Declarações do contribuinte ____ **53**

3.2.1. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ____ 57

3.2.2. A legislação sobre declarações eletrônicas do imposto sobre a renda: DIPJ e DIRPF ____ 63

3.2.3. Declaração de Impostos Retidos na Fonte e Informações obrigatórias de não contribuintes (instituições financeiras, cartórios de registro de imóveis) ____ 64

3.2.4. Limites aos deveres jurídicos instrumentais ____ 66

4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR ____ *69*

4.1. Princípios como normas do sistema ____ **71**

4.2. Legalidade. Segurança jurídica. Irretroatividade. Tipicidade ____ **78**

4.3. Devido processo legal. Razoabilidade e proporcionalidade ____ **88**

4.4. Isonomia e capacidade contributiva. Eficiência, praticidade (praticabilidade) ____ **93**

4.5. Princípios e deveres jurídicos instrumentais ____ **104**

5. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ____ *107*

5.1. A constituição do crédito tributário ____ **107**

5.1.1. A incidência da norma tributária ____ 109

5.1.2. A obrigação e o crédito tributário ____ 111

5.2 O lançamento tributário e o autolançamento ou lançamento por homologação ____ **112**

5.2.1. Os elementos da norma individual e concreta de lançamento tributário ____ 118

6. ERRO DE DIREITO E ERRO DE FATO NO CONTEXTO DA INFORMATIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ____ *125*

6.1. Erro de fato: problemas intranormativos da norma individual e concreta ____ **125**

6.2. Erro de direito. Problemas extranormativos da norma individual e concreta ____ **129**

7. FICÇÕES E PRESUNÇÕES NO CONTEXTO DA INFORMATIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ____ *131*

7.1. As ficções e presunções no Direito Tributário ____ **131**

7.2. Princípios tributários que reforçam a existência de presunções e ficções ____ **149**

7.3. Princípios tributários que restringem a utilização de presunções e ficções ____ **150**

7.4. Limites na utilização de ficções e presunções ____ **154**

8. O TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO: CONFLITOS COM A ADMINISTRAÇÃO INFORMATIZADA ____ *155*

8.1. A confissão de débito tributário ____ **155**

8.2. Questões práticas sobre a validade do lançamento tributário ____ **171**

8.3. A jurisprudência sobre a DCTF ____ **173**

8.4. A controvérsia do "tributo declarado e não pago" ____ **177**

9. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. A FISCALIZAÇÃO E O CRUZAMENTO DE DADOS NO SISTEMA INFORMATIZADO ____ *183*

10. A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA ____ *193*

11. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CERTIDÕES DE REGULARIDADE FISCAL ____ *197*

12. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO AMBIENTE INFORMATIZADO ____ *204*

12.1. A suspensão da exigibilidade do "crédito tributário" ____ **204**

12.2. Procedimentos informatizados e as decisões liminares em processos judiciais ____ **208**

12.3. Procedimentos informatizados e as reclamações e recursos administrativos contra o lançamento de ofício ____ **212**

12.4. Procedimentos informatizados nos casos de moratória e parcelamentos ____ **213**

13. CONCLUSÃO ____ *215*

BIBLIOGRAFIA ____ *228*

1. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este trabalho tem por objeto de estudo o Direito Tributário brasileiro a partir das alterações nele provocadas pela informatização. O fenômeno da informática no cotidiano dos operadores do Direito, dos contribuintes e dos órgãos públicos gerou mudanças culturais irreversíveis que também afetaram o Direito. Nosso foco foi direcionado especialmente para os efeitos da informatização nas normas jurídicas que criaram procedimentos informatizados para a constituição e arrecadação do crédito tributário e as alterações que a introdução dessas normas causou nas demais normas que compõem o sistema jurídico brasileiro, especialmente no campo do Direito Tributário.

Com a introdução de formas eletrônicas de declaração e o cruzamento de informações dos contribuintes verificou-se uma inegável revolução nas atividades que envolvem a constituição do crédito tributário, em especial na Secretaria da Receita Federal, com a criação do Receitanet[1], que permite a comunicação em ambiente virtual com o órgão para o envio de declarações eletrônicas e a proliferação de declarações e controles eletrônicos. Essa revolução tende a se aprofundar com o advento da nota fiscal eletrônica, dos livros contábeis eletrônicos e dos livros fiscais eletrônicos, que formam o SPED – Sistema de Processamento Eletrônico de Dados, em processo de implantação no País[2].

Esse cenário impõe aos estudiosos do Direito uma rigorosa revisão da teoria sobre constituição do crédito tributário à luz dos limites constitucionais ao poder de tributar, com enfoque principalmente no lançamento por homologação, no erro de direito e no erro de fato na constituição do crédito tributário, nas presunções e ficções no Direito Tributário e na liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa. Essa revisão

[1] Receitanet é o serviço eletrônico do Governo brasileiro que valida e transmite, via internet, as declarações de impostos e contribuições federais de pessoas físicas e jurídicas. Esse serviço cria um canal interativo de comunicação, eficiente e seguro, entre o contribuinte e a Secretaria da Receita Federal (RFB). Atendimento mais eficiente, com a transmissão de declarações diretamente para a Base de Dados da RFB, pode ser feita da casa do contribuinte, do escritório, das estações de auto-atendimento na RFB ou de entidade autorizada. Sobre o programa, ver: http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/receitanet/caractreceitanet.htm.

[2] O SPED foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22.01.2007, publicado no *DOU* de 22.01.2007, edição extra.

perpassa questões práticas que surgiram com o advento das declarações eletrônicas e da fiscalização efetuada por meio do cruzamento de informações eletrônicas, ou seja, questões que surgiram no contexto da sociedade digital de massa.

Avaliamos neste trabalho as normas jurídicas[3] que permitiram os avanços da informatização da administração tributária. Essas normas decorreram de novos diplomas legais ou de novas construções interpretativas dos textos normativos existentes. Verifica-se que tanto foi necessária a inserção de normas, quanto a construção de interpretações para que a informatização da administração tributária fosse possível no formato atual. Entretanto, a informatização em si trouxe novas questões que precisam ser respondidas pelo direito positivo. É o que pode ser observado com os efeitos da informática sobre a constituição do crédito tributário, onde a informatização da Secretaria da Receita Federal exigiu o estabelecimento de algumas presunções e ficções e trouxe uma reelaboração das significações de algumas normas essenciais ao contorno do tributo, em especial as normas sobre lançamento.

O advento de uma nova era onde todas as informações do contribuinte estarão imediatamente à disposição das autoridades fiscais pode significar um grande avanço na eficiência do sistema de arrecadação, mas poderá ser fonte de desrespeito aos direitos e garantias dos contribuintes, como exposto nas páginas que seguem.

Diante desse quadro, o presente trabalho é uma proposta de revisão teórica sem perder a visão das conseqüências práticas decorrentes do tema, trazendo sugestões concretas de aprimoramento do sistema de aplicação das normas tributárias no cenário de informatização da administração tributária. A partir das tensões, dúvidas e conflitos que já se mostram no início do processo de informatização, é possível alertar sobre os riscos que podem ser potencializados com a total informatização da relação entre o fisco e o contribuinte, em fase de implantação.

---

[3] Como na lição de Paulo de Barros Carvalho: "... a norma jurídica é juízo implicacional produzido pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais." CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 63. "Nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei." Idem. Ibidem. p. 239.

Este estudo opta por aproximar-se do Direito reconhecendo-o como forma de linguagem; apropria-se, assim, de técnicas e teorias da linguagem para recortar as normas jurídicas de Direito Tributário e confrontá-las com as implicações decorrentes da informatização. A inserção dos aspectos pragmáticos da informatização nas interpretações tradicionalmente construídas no Direito Tributário resulta em novas possibilidades de construção de sentido e em novos limites para a interpretação, ambos necessários para a manutenção da coerência do sistema jurídico. O fenômeno não é novidade para os estudiosos da linguagem, porque nada mais dinâmico e suscetível de constantes evoluções do que a língua, que precisa adaptar-se o tempo todo às novas possibilidades de comunicação, aos novos códigos, às diferentes interações culturais, sob pena de se tornar obsoleta[4]: "tem que viver em perpétua evolução, paralela à do organismo social que a criou"[5].

Utilizamos em nosso estudo especialmente o conjunto de normas referentes à informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como forma de permitir uma visão mais analítica das repercussões da informatização no Direito. Assim, podemos emitir proposições sobre o nosso objeto de estudo que poderão ser igualmente válidas para os órgãos de arrecadação de um município ou estado brasileiros, ou mesmo de algum outro país onde o sistema jurídico apresente similaridades relevantes com o brasileiro[6].

---

[4] Sobre o tema vê-se Evanildo Bechara, ao escrever sobre língua histórica e língua funcional, destacar que a língua tem um aspecto estático a cada momento, mas não abandona uma visão histórica dos sucessivos estados da língua no tempo. Explica o autor: "Convém distinguir entre estado de língua real e sincronia [referência à língua em um dado momento do seu percurso histórico], considerada de modo absoluto. No estado de língua também está implícita uma dimensão diacrônica [referência à língua através do tempo], já que os falantes, principalmente de comunidades com larga tradição de língua escrita, têm consciência de que certas formas são mais antigas que outras; que algumas já não se usam e que outras são recentes. Todavia, essa 'diacronia dos falantes' – que pode ser bem diferente da diacronia do historiador – não importa em relação ao funcionamento da língua, porque todo fato de 'diacronia' subjetiva tem de ser descrito no seu funcionamento, isto é, na sua própria sincronia" (BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lucerna, 2004. p. 41). "À história da língua compete também referir-se ao aspecto sincrônico à medida que tem de socorrer-se dos vários 'estados de língua' sucessivos, pois a 'gramática histórica' é a comparação entre os vários sistemas estáticos compreendidos nos limites estabelecidos para estudo" (idem, ibidem, p. 41).

[5] CUNHA, Celso. *Nova gramática do português contemporâneo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001. p. 1.

[6] A informatização da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem inspirado os órgãos de arrecadação de outros países que observam o aumento da arrecadação gerado no Brasil e almejam resultados semelhantes de incremento de receitas. É o caso, por exemplo, da Índia, cujas autoridades fazendárias mantêm intercâmbio de informações com o Brasil, com vistas a implantar sistemas semelhantes naquele país, em especial no âmbito das negociações de cooperação do IBSA, grupo que reúne a administração tributária do Brasil, Índia e África do Sul. Disponível em: <http://www.iol.co.za/index.php?art_id=iol1163776695154T253> e <http://www.info.gov.za/speeches/2006/06111814151001.htm>.

Tratamos neste trabalho da informatização unicamente da Secretaria da Receita Federal como recurso que nos permite produzir abstrações e generalizações imprescindíveis para a construção do conhecimento relativo à informatização da administração tributária em geral. Seria impraticável examinar todos os entes tributantes e todos os órgãos de administração tributária e de fiscalização tributária para extrairmos exatamente as alterações, após a informatização de seus processos, na relação entre Estado e contribuinte. É a mesma impossibilidade que enfrenta o biólogo se pretender estudar a relação entre floração e luz solar examinando cada uma das plantas existentes no planeta.

Nesta seara do conhecimento intelectual, o ser humano conta com habilidades mentais que favorecem o desenvolvimento do conhecimento: a abstração e a generalização. Sobre os conceitos, temos os esclarecimentos do Professor Alaôr Caffé Alves:

> "(...) Em sentido filosófico, abstração é palavra que designa o ato intelectual de separar o que é sempre o mesmo, o que é sempre idêntico, em coisas que são diversas. Designa o ato de pôr de lado o que individualiza os seres singulares e reais, e de ficar com o que é comum a esses mesmos seres. Abstração é, em suma, o ato de libertar o universal da ganga dos elementos individualizadores. E esse universal é que constitui o conceito (ou idéia).
>
> Cumpre fazer uma distinção entre generalizar e abstrair. Esses atos intelectivos são sempre solidários, mas distintos. A abstração de uma qualidade (o seu destaque) pressupõe a comparação entre objetos diferentes que possuem essa qualidade como característica comum. Por exemplo, o copo de vidro transparente e a água transparente. Comparando objetos tão diversos, abstraímos a qualidade comum a eles: a transparência. Pelo fato mesmo de isolar essa qualidade, podemos aplicá-la a eles e a outros objetos (o ar, por exemplo), generalizando-a para todos os casos"[7].

[7] ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação; elementos para o discurso jurídico*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76.

Assim, destacamos elementos relevantes decorrentes da análise das normas que acompanharam o processo de informatização da Secretaria da Receita Federal e que permitem abstrair conceitos que poderão ser aplicados de forma geral à administração tributária de Estados, Municípios ou de outros países.

Especialmente com o desenvolvimento do projeto conhecido pela sigla SPED (Sistema de Processamento Eletrônico de Dados), que resultou na implantação da nota fiscal eletrônica, do livro fiscal eletrônico e dos livros contábeis eletrônicos, é irreversível o processo de informatização na relação fisco/contribuinte. Este processo demonstra que algo diferente está acontecendo nas relações intersubjetivas afetadas pelo Direito Tributário, o que exige reflexão, análise e estudo. Entretanto, em relação às recentes inovações do SPED, ainda não será possível analisar seus efeitos para o Direito Tributário, porque estarão integralmente implantadas apenas em 2009. Acreditamos, porém, que nosso trabalho também poderá contribuir para as questões que podem advir em função desse novo sistema.

Há uma percepção empírica, dissociada de um conhecimento com pretensões científicas, de que com a informatização da Secretaria da Receita Federal os direitos dos contribuintes estão sendo sacrificados em nome da eficiência da arrecadação. Essa percepção instiga o estudioso do direito a questionar a eficácia das normas que asseguram os direitos dos contribuintes e a validade das normas que inseriram no sistema as estruturas necessárias para a informatização da administração tributária.

Ives Gandra, em texto publicado no jornal *Valor Econômico*, de 23.12.2004, sob o título "A 25.ª hora tributária", catalisa o desapontamento dos contribuintes e operadores do Direito Tributário com "os computadores" da administração tributária. Do texto recolhemos algumas passagens:

> "Virgil Gheorghiu, notável autor romeno, escreveu famoso romance sobre a 2.ª Guerra Mundial, intitulado a '25.ª hora'. Um dos episódios do livro narra os julgamentos ocorridos no campo de concentração, em que as perguntas dirigidas aos prisioneiros eram sempre as mesmas e quaisquer que fossem as respostas, a decisão proferida era rigorosamente igual. Sugeriu, então, a personagem

chave desse episódio (Triyan Koruga) que a solução ideal seria – para efeitos de economia processual – permitir que os prisioneiros fossem inquiridos por uma máquina, que já teria a condenação gravada, pois o que menos importava, naqueles interrogatórios, era a defesa dos acusados.

A ironia do romancista do único país latino da região aplica-se, infelizmente, à atual realidade brasileira, em matéria tributária. Hoje, quem manda na Receita são os computadores. São eles que aceitam ou não, segundo seus programas, as respostas e as justificações dos contribuintes, acusando-os de sonegadores, sempre que os pagamentos por eles realizados não estiverem rigorosamente iguais aos dados com que foram alimentadas as máquinas pelos técnicos em informática, que, no mais das vezes, nunca se especializaram em direito tributário.

E, com isto, os computadores, que vieram para reduzir o custo da administração pública e dos contribuintes, não só pioraram consideravelmente a vida de ambos, como entulharam o Poder Judiciário de questões inúteis, onerosas, em que tributo já pago continua sendo cobrado, com enormes prejuízos para todos.

(...)

(...) porque a ditadura dos computadores impõe programas falhos e incompletos, o contribuinte adimplente, que tudo pagou, é submetido à tortura de permanecer horas na fila, a ter que deflagrar procedimentos que são olimpicamente ignorados, a ficar privado de documento indispensável para inúmeros atos da vida civil e comercial (certidão de regularidade fiscal), a sofrer constrições patrimoniais que lhe retiram a disponibilidade de bens. A máquina judiciária é acionada inútil e indevidamente. E a administração pública perde tempo e dinheiro, podendo, inclusive, ter que arcar com a sucumbência pela cobrança de importâncias que se encontram nos cofres públicos desde o vencimento do tributo! Tudo porque os programas são falhos, incapazes de certificar algo extremamente

> simples: ou seja, se o dinheiro do contribuinte entrou ou não entrou nas burras estatais...”[8].

A visão de que o Direito Tributário disciplina as relações entre contribuintes e o fisco é o ponto de partida das reflexões que nos propomos e traduziu-se no principal corte introduzido no tema, que não se ocupa dos aspectos de direito financeiro, ou seja, as relações atinentes às receitas e despesas do Estado. Pretendemos avaliar diversas conseqüências da informatização quanto à sua capacidade de pacificar as relações entre fisco e contribuintes ou, ao contrário, de intensificar tais conflitos. Não nos propusemos a avançar sobre os efeitos da informatização na arrecadação ou na redução de despesas com as atividades arrecadatórias, embora algumas ilações a respeito perpassem o trabalho.

Ao fazermos o percurso de geração de sentido[9] das normas constitucionais, imprescindível para a construção da interpretação das normas jurídicas que formam o arcabouço dos limites constitucionais ao poder de tributar, para destacar os enunciados que veiculam as garantias e direitos dos contribuintes, deparamo-nos com inúmeras questões para a elaboração de significados. Essas questões envolvendo direitos e garantias do contribuinte foram abordadas em nosso trabalho, mas não temos aqui um estudo a mais sobre temas constitucionais, visto que o tema já mereceu o esforço de sistematização de talentosos autores[10], dos quais nos valemos em nossas incursões sobre o assunto.

---

[8] MARTINS, Ives Gandra da Silva. A 25.ª hora tributária. *Valor Econômico*, de 23 dez. 2004, Caderno Empresas.

[9] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 181.

[10] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998; BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law International, 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005; GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996; MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; TORRES, Ricardo Lobo.

Nesse processo realizamos um corte lógico, onde arbitrariamente elegemos os pontos da atividade de arrecadação e fiscalização que nos interessam para a seguinte investigação:

– Os limites constitucionais ao poder de tributar estão sendo respeitados no cenário de informatização?

– Em que medida as significações tradicionais de lançamento, inscrição em dívida ativa, presunção de liquidez e certeza, entre outras, podem ser aplicadas ao modelo atual de arrecadação e fiscalização?

– O devido processo legal está sendo observado neste novo momento da história do Direito Tributário, onde toda atividade tributária pode surgir e desaparecer em ambiente informatizado?

Assim, na elaboração de significados, perquirimos sobre a necessidade de adaptações a conceitos basilares do Direito Tributário, tais como obrigação tributária, crédito tributário, lançamento, arrecadação, fiscalização, inscrição em dívida ativa, entre outros. Em muitos casos, verificamos inúmeras dificuldades para harmonizar esses conceitos no novo ambiente informatizado da administração pública. Em outros casos, identificamos falsos problemas, pois respondidos com a criação de novas interpretações para os textos legais vigentes.

Em nosso estudo guiamo-nos pelos diversos aspectos da análise semiótica: a sintaxe, a semântica e a pragmática[11]. Com esses instrumentais descrevemos os direitos dos contribuintes que poderiam se opor às normas jurídicas que introduziram a informatização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, assim como os princípios constitucionais que ampararam a própria informatização. Detalhamos as normas que regulam os procedimentos informatizados e talhamos limites a partir dos direitos e

---

Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

[11] "E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. (...) O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos lingüísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados. Tratando-se da linguagem jurídica, é o modo de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos. (...)" CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 99-100.

garantias dos contribuintes para a administração pública “pós-informatização” que não se mostravam nítidos em uma análise mais superficial. Com isso, pretendemos contribuir com a evolução do Direito Tributário, trazendo novos ângulos de visão para antigos temas e novos problemas que precisarão ainda de providências do Legislativo, do Judiciário e do Executivo para conciliar os diversos interesses a serem protegidos dentro do sistema jurídico.

Demos especial atenção aos ruídos na comunicação entre contribuinte e ente tributante, que podem ser encontrados, por exemplo, na relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo na hipótese de preenchimento incorreto de uma declaração eletrônica de obrigações tributárias, ou na não identificação de um pagamento dentro do sistema da Receita Federal por inúmeros motivos. Embora os exemplos utilizados tenham como foco a União, serão igualmente aplicáveis a outras pessoas políticas e a outros órgãos da administração informatizada. Entretanto, vimos nesses ruídos dados relevantes para apontar a necessidade de elaboração de uma nova interpretação do Direito Tributário nesse aspecto, a par das manifestações atuais da jurisprudência nacional.

Nosso objetivo é suscitar a discussão e apontar algumas soluções, manipulando estruturas teóricas e experimentando instrumentos metodológicos que podem enriquecer o debate e oferecer visões novas para um assunto que se tornou lugar-comum nas reclamações cotidianas dos contribuintes, mas que merece dos estudiosos do direito maior sistematização e propostas consistentes de interpretação e de desenvolvimento legislativo.

No Brasil, a informatização da administração tributária ainda não foi abordada como objeto de estudo, como um elemento a ser considerado na elaboração da interpretação das normas tributárias. Há trabalhos relevantes sobre o direito e a internet abordando diversos aspectos das novas tecnologias no Direito.

Pretendemos inaugurar o tema da informatização da administração tributária no estudo do Direito Tributário. A informatização da administração tributária faz-se sentir em momentos relevantes da relação entre fisco e contribuinte: nas chamadas pelo Código Tributário Nacional (CTN) obrigações acessórias, na constituição do crédito

tributário, no processo de fiscalização, no processo administrativo tributário, na inscrição em dívida ativa e na própria execução fiscal. É, portanto, importante analisar se esse aspecto pragmático irradia novas possibilidades de interpretação das normas tributárias, entre as quais as normas constitucionais que enunciam princípios tributários.

É inegável a multiplicação e a complexidade dos deveres jurídicos instrumentais que a informatização trouxe. Contribuintes e não contribuintes diariamente vêem-se diante de códigos e quadros nos quais precisam traduzir suas atividades econômicas. São inúmeras as obrigações eletrônicas a serem cumpridas, trazendo avanços e retrocessos no processo de controle das atividades dos contribuintes. Os avanços são perceptíveis no volume de informações que é colocado à disposição da administração tributária de forma instantânea. Os retrocessos são representados pelas inúmeras cobranças incorretas que são geradas a partir dessas mesmas informações.

Outro tema bastante alterado nesse novo cenário é a constituição do crédito tributário, que consagrou de forma inequívoca o chamado pelo CTN “lançamento por homologação” e acrescentou-lhe conseqüências cuja pertinência em nosso sistema tributário precisa ser verificada. É importante entender se realmente é possível constituir o crédito tributário por confissão de dívida pelo contribuinte. Também precisamos rever os limites do lançamento por homologação na forma como se apresenta em nosso sistema jurídico.

A cobrança do crédito tributário também suscita novos e interessantes aspectos, à medida que o ato de inscrição em dívida ativa e as cobranças judiciais também foram informatizados. Aqui o papel de controle da legalidade representado pela revisão que precede o ato de inscrição em dívida ativa foi superado pela confissão do contribuinte, mas ainda restam dúvidas sobre a adequação desse expediente no direito positivo. Como explicar que um sistema, que se pauta pela eficiência, possa produzir constantemente execuções fiscais de dívidas inexistentes?

Os temas abordados neste trabalho pretendem fornecer subsídios para, em síntese, trazer novas interpretações para o Direito Tributário. Em especial, são construídas novas interpretações de institutos de grande relevância, tais como os limites ao poder de tributar (legalidade, devido processo legal, isonomia e eficiência) e a constituição e cobrança do crédito tributário (declarações eletrônicas, erros no cumprimento de obrigações acessórias, lançamento, inscrição em dívida ativa, presunções e ficções). Essa análise se dará a partir das normas inseridas para permitir a obtenção do atual nível de informatização e a partir das interpretações construídas para essas normas.

Primeiramente, apresentamos os conceitos e pressupostos que fundamentam nosso trabalho. Entendemos que o trabalho científico inicia-se com a fixação das premissas metodológicas utilizadas para que o leitor possa acompanhar a coerência do pensamento exposto e criticá-lo, o que é o caminho para o desenvolvimento de novas idéias e para a construção do conhecimento, em especial em uma sociedade informatizada de massa cuja característica principal é a constante mudança.

Posteriormente, apresentamos o contexto da administração informatizada sobre o qual elaboramos esta tese. O direito tem como objetivo intervir nas condutas intersubjetivas que ocorrem no seio da sociedade. Para analisar a norma jurídica, tão importante quanto reconhecer seus aspectos sintáticos e semânticos, é distinguir os aspectos pragmáticos que influenciaram a enunciação da norma e que tal norma, uma vez posta, passa a influenciar.

Em seguida, discorremos sobre os princípios constitucionais que no sistema jurídico interferem sintaticamente nas normas postas, influenciando os limites para a construção de sua interpretação.

Em continuidade, o trabalho segue examinando o direito positivo quanto à instituição de deveres jurídicos instrumentais, constituição do crédito tributário, processo administrativo e inscrição em dívida ativa, com destaque para os conflitos

trazidos pela informatização. Acrescentamos nesse ínterim aos aspectos pragmáticos e sintáticos antecipados um estudo semântico das normas. Assim, pretendemos inserir nossa contribuição com propostas para uma interpretação das normas tributárias na administração tributária informatizada do século XXI.

Para que o trabalho não fosse desvirtuado para uma análise de casuísticas da informatização, os casos concretos aparecem ao longo do texto como exemplos para as análises trazidas.

2. DIREITO POSITIVO. CIÊNCIA DO DIREITO. LINGUAGEM E MÉTODOS

É possível aproximar-se de um objeto qualquer de diversas formas e sobre ele emitir juízos ou relatos e com isso produzir conhecimento. Conforme nos ensina Nicola Abbagnano[12], o conhecimento é, em geral, uma técnica para a verificação de um objeto qualquer, portanto qualquer procedimento que possibilite uma descrição, previsão controlável ou cálculo de uma entidade, coisa ou fato, constitui conhecimento.

Entretanto, para que o conhecimento tenha caráter científico, é imprescindível que a abordagem se faça segundo uma dada metodologia, aqui tomada na acepção de análise das condições e limites de validade dos procedimentos de investigação e dos instrumentos lingüísticos do saber científico[13]. Dessa forma, a delimitação do objeto e a adequada descrição do método tornam-se essenciais para conduzir uma abordagem científica.

Quem pretende produzir conhecimento precisa enfrentar a definição de conhecimento. A parte da filosofia que estuda o conhecimento é a epistemologia. Os estudos de epistemologia apontam múltiplos significados para "conhecer". Adotaremos, dentro dos limites dos objetivos do nosso trabalho, a acepção de conhecimento como a aproximação entre um ser cognoscente e um objeto, de modo que este ser cognoscente possa emitir afirmações sobre o objeto, proposições descritivas sobre o mesmo. Aproveitando a descrição de Johannes Hessen:

> "Conhecer significa apreender espiritualmente um objeto. Essa apreensão, via de regra, não é um ato simples, mas consiste numa multiplicidade de atos. A consciência cognoscente deve, por assim dizer, rondar seu objeto a fim de realmente apreendê-lo. Ela relaciona seu objeto a outros, compara com outros, tira conclusões

[12] ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castillos Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 174.
[13] Idem, ibidem, p. 183.

> e assim por diante. É isto que faz o pesquisador nas ciências especializadas quando quer determinar seu objeto sob todos os ângulos (...)"[14].

O conhecimento é uma técnica de verificação de um objeto qualquer, entendendo-se por técnica de verificação qualquer procedimento que possibilite a descrição, o cálculo ou a previsão controlável de um objeto[15]. Todo conhecimento produzido tem a pretensão de ser definitivo, embora todo conhecimento seja temporário, à medida que será substituído por novas técnicas de verificação e descrições que surgirão como resultado inevitável da evolução humana[16].

Ao mesmo tempo em que a vaidade humana individual sofre com a superação dos conceitos e definições que lhe pareciam formar a única e suprema verdade, a humanidade lucra com a mutabilidade do conhecimento, que torna possível o que antes era inimaginável. À custa de grande surpresa e indignação dos que produziam e reproduziam os mais sólidos resultados do conhecimento, o planeta Terra não é plano, e o Sol não gira em torno da Terra; com essas novas visões, a espécie humana superou limites impensáveis para os nossos antepassados, chegando até mesmo a explorar o espaço.

A experiência de conhecimento temporário no Direito traz dificuldades adicionais. Como o Direito é uma ferramenta aplicada coercitivamente pelo Estado para equacionar conflitos interpessoais, traz para relações concretas soluções que são definitivas. Com isso, instaura-se no conhecimento jurídico uma pretensão ainda maior de ser a explicação última do sistema jurídico posto ou das normas que conduzem à justiça. Nada mais incompatível com o século XXI, onde o objeto mais escasso é justamente a certeza ou, se preferirem, a verdade.

É nesse contexto de constantes revisões da "verdade" que escrevemos o presente trabalho. Observamos que há várias formas de aproximação de um objeto de conhecimento e entendemos que somente podemos trazer descrições e conclusões sobre os objetos que estudamos a partir das premissas que estabelecemos para

---

[14] HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 96.
[15] ABBAGNANO, Nicola. Ob. cit., p. 174.
[16] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p.159.

conhecê-los[17]. Por outro lado, uma forma de aproximação será válida sempre que permitir a revelação de aspectos do objeto sob estudo, visto que a total identidade com o objeto jamais será alcançada. Aqui fortemente nos juntamos aos que reconheceram a função da linguagem no conhecimento humano[18], destacando que todas as descrições sobre um objeto jamais poderiam reproduzi-lo em sua integralidade, sendo a concepção de uma essência absoluta nos entes um fator limitador para o próprio conhecimento. Recorremos a Gadamer que explica que um "ser em si" absoluto somente poderia advir de uma concepção teológica e, portanto, limitado por tal concepção[19].

A experiência que outros ramos do conhecimento humano já aprofundaram está firmando raízes no Direito: o giro lingüístico[20]. É na dinâmica dessa abordagem que desenvolvemos a presente pesquisa. É claro que não abandonamos muitas das crenças e concepções que reunimos nos estudos inspirados em outras formas de análise do Direito; mas, aproveitando a imagem de Gadamer, nos despimos do preconceito como o viajante que pretende conhecer outra cultura:

> "Retenhamos, pois, que a vinculação lingüística da nossa experiência do mundo não significa nenhum perspectivismo excludente; quando conseguimos superar os preconceitos e barreiras da nossa experiência anterior do mundo, *introduzindo-nos em mundos lingüísticos estranhos, isso não quer dizer, de modo algum, que abandonemos ou neguemos nosso próprio mundo*. Como viajantes, sempre voltaremos para casa com novas experiências. Como perambulantes, que jamais irão voltar para casa, também não poderemos esquecer totalmente"[21] (grifo nosso).

---

[17] *Idem, Ibidem*, p. 156-157.
[18] ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 54; e TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário.* São Paulo: Noeses, 2005, p. 1.
[19] GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 649-650 ("Nisso, a relação é parecida ao que ocorre com a percepção das coisas. Fenomenologicamente falando, a "coisa em si" não consiste mais que na continuidade, com a qual os matizes perspectivistas da percepção das coisas vão se alternando uns aos outros, como já mostrou Husserl. Aquele que opõe a essas 'acepções' o 'ser em si', terá de pensar teologicamente – então o ser em si já não será para ele, mas sim para Deus –, ou diabolicamente, como alguém que gostaria de demonstrar sua própria divindade, fazendo com que o mundo inteiro lhe obedeça – então o ser em si do mundo será para ele uma restrição de onipotência de sua imaginação...")
[20] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 159
[21] GADAMER, Hans-Georg. Ob. cit., p. 650.

Reconhecemos que a verdade sempre dependerá do sistema de referência em que está inserida, e somente se justifica dentro de um processo de linguagem e interpretação[22]. Optamos por inserir nossa pesquisa e calcar nossas conclusões na visão do Direito como um sistema de linguagem, o que permite estudá-lo com as técnicas utilizadas para o estudo dos signos e significados da linguagem[23].

A definição de conhecimento já revela o processo comunicacional do qual a ciência não consegue escapar. Quando o sujeito se coloca em postura de conhecimento, experimenta sensações e impressões que somente atingirão a condição de "conhecimento" quando postas em linguagem. Como destaca Frédéric Nef em sua análise da linguagem como expressão do pensamento na visão dos filósofos do século XX:

> "A expressão corrente lingüística, às vezes utilizada para designar essa nova orientação, poderia se explicar por uma dupla tendência, por um lado, de reconhecer a impossibilidade radical de apreender o pensamento nu, sem roupagem lingüística, e por outro, de insistir no fato de que a atividade de análise se exerce na e pela linguagem"[24].

Não poderia ser diferente porque é no universo dos signos que o homem consegue transmitir suas descobertas e percepções, pois o ser humano está imerso em linguagem. Ou, como dito nas palavras de Tarek Moussallem:

> "Importa reconhecer que nos colocamos (nos encontramos) em constante processo comunicacional. Outorgamos linguagem aos chamados 'objetos reais', arbitrariamente (símbolos), a fim de tornar possível a comunicação. Destarte, o homem torna-se efetivamente homem quando está inserido em um dos termos da relação comunicacional.

---

[22] TOMÉ, Fabiana Del Padre. Ob. cit., p. 13.
[23] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 147.
[24] NEF, Frédéric. *A linguagem: uma abordagem filosófica*. Trad. Lucy Magalhães. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1995. p. 135.

> Reitere-se: o mundo circundante é constituído pela linguagem porque esta se encontra inevitavelmente atrelada ao conhecimento"[25].

Conhecer é se aproximar de um objeto e sobre ele emitir proposições. Somente é possível falar sobre aquilo que se conhece, e conhecer é antes de qualquer coisa emitir proposições. Historicamente, buscou-se conhecer a essência dos objetos (conhecimento ontológico), como se fosse possível apreender um conteúdo imanente da essência do que se estudava. A linguagem nesse cenário era um instrumento para representar a realidade e a correspondência da linguagem com a realidade que definia a verdade[26].

Esta visão da linguagem como essencial para conhecer as coisas e como universo próprio a ser objeto de conhecimento é algo recente na história. Por muito tempo a humanidade buscou a essência das coisas, a coisa em si mesma, como se fosse possível apreender a totalidade do mundo real e transmiti-la[27]. Tudo o que se consegue a partir do mundo real é uma transcrição em signos, portanto, em linguagem. É signo o que está pintado nas cavernas e também o que emerge dos *bites* dos computadores; em ambos os casos, são representações do real. É nesse sentido que a linguagem adquire fundamental interesse para a filosofia e para a ciência. Como aponta Julio Cabrera:

> "Uma atitude intuitiva inicial, fortemente ligada à tradição e à visão vulgar do mundo, consiste em pensar que as questões de linguagem deveriam ser de importância secundária para um filósofo, uma vez que este está interessado em achar os conceitos e as categorias que lhe permitam saber o que são as coisas mesmas, e não apenas a linguagem que utilizamos, por necessidade, para

---

[25] MOUSSALLEM, Tarek. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006. p. 7.
[26] Sobre o tema, ver considerações sobre verdade no trabalho de Fabiana Tomé (ob. cit., p. 11-14).
[27] Como, exemplo, podemos citar o seguinte trecho onde o autor defende a existência de uma verdade externa objetiva: "Sabemos que fora de nós existem objetos com diferentes propriedades que não dependem do sujeito cognoscente, nem de nossa vontade, nem de nossa consciência. (...) Desse modo, o conteúdo do conhecimento, aquilo que é refletido na consciência, tem caráter objetivo, isto é, existe fora e independentemente de nós. (...) Como um conhecimento, para ser verdadeiro, tem que corresponder ao objeto existente na realidade exterior, então o conteúdo do conhecimento verdadeiro (o objeto e suas propriedades) não depende de nossa consciência, de nossa vontade ou preferência." BAZARIAN, Jacob. *O problema da verdade: teoria do conhecimento*. 4. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1994.

> veicular os nossos conhecimentos sobre as coisas, a linguagem vista habitualmente como um simples 'meio de comunicação': é o mundo o que realmente interessa, se dirá, e não a linguagem. Mas já ao longo da história da filosofia, de maneira lenta e fragmentada, vai se adquirindo aguda consciência do fato de a linguagem ser algo mais que um mero 'veículo' de transmissão de conceitos totalmente constituídos, para começar a ser vista como uma estrutura constituinte (ou co-constituinte) de conceitos. É no século XX, entretanto, sob as mais diversas perspectivas, que essa consciência se agudiza e encontra suas mais claras formulações.
>
> Poder-se-ía dizer, para início de reflexão, que a linguagem interessa à filosofia na medida em que a primeira é entendida não apenas como 'veículo' de conceitos, mas como um âmbito no qual os conceitos são constituídos, conceitos que permitem articular o mundo com o intuito de torná-lo significativo para nós. Dessa maneira, conceitos e significações vão juntos. Essa 'significatividade' será entendida de maneiras muito diversas pelas diferentes filosofias da linguagem (...)"[28].

Os signos podem ser classificados em ícones, índices ou símbolos. Os ícones são signos que trazem em si uma parte do todo que pretendem representar: é o caso de uma fotografia. Vê-se que na fotografia há uma parte do que se pretende representar, como as cores, as formas, mas ela não se confunde com o objeto do mundo real. Nos índices a representação se dá pela identificação entre o signo e o objeto representado, como uma relação de conseqüência ou de observação de simultaneidade. Por exemplo, podemos dizer que fumaça é um índice de fogo, afinal em nossas mentes a imagem da fumaça está registrada acompanhada de fogo, em razão da relação de conseqüência entre esses dois objetos do mundo real. Novamente, ninguém pretenderá tomar a fumaça por fogo. A última categoria de signos são os símbolos, nos quais prevalece a convenção, afastando-se qualquer evocação de semelhança ou identidade ou

[28] CABRERA, Julio. *Margens das filosofias da linguagem: conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenologias e metacríticas da linguagem*. Brasília: Ed. UnB, 2003. p. 17.

simultaneidade com o objeto do mundo real a ser representado. Dentre os símbolos, o mais usado no processo comunicacional certamente é a língua[29].

A evolução do conhecimento científico e das teorias da linguagem permitiu ao ser humano entender que o conhecimento sempre se dará no âmbito da linguagem[30]. O conhecimento é uma relação entre significações[31]. À medida que não se pode apreender a essência do ser e apenas emitir juízos e proposições sobre ele[32], todo o conhecimento se faz no seio da linguagem, com suas múltiplas possibilidades, mas também com suas limitações[33]. Qualquer porção da realidade que não seja passível de formulação em linguagem ficará no mundo das sensações e se perderá no tempo, não podendo caracterizar conhecimento[34].

A elaboração de conhecimento exige do estudioso uma perfeita identificação do seu sistema de referência. Não alcançam a condição de conhecimento informações produzidas de forma aleatória e sem um plano de referência no qual as informações e proposições estejam espelhadas e relacionadas com outras informações e proposições. O sistema de referência identifica o ponto de vista do ser cognoscente, os códigos dos quais ele se utilizará para ser compreendido pelo seu interlocutor, o tempo e o espaço considerado na proposição[35]. Nesse cenário, as conclusões apresentadas pelo emissor das proposições poderão ser compreendidas e comprovadas (no sentido de reproduzidas ou observadas) pelo receptor da mensagem.

Toda esta digressão é essencial para começar a destacar o sistema de referência onde estão postas as proposições trazidas no presente trabalho. Construímos nossos argumentos reconhecendo que a ciência se faz e se transmite pela linguagem. Não poderia ser diferente na ciência do Direito.

---

[29] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 35 comentando a classificação de Charles Sanders Peirce.
[30] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 20 e ss.
[31] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 29-30.
[32] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 7.
[33] A respeito, recomendamos a leitura das reflexões sobre linguagem trazidas na obra de Tarek Moussallem, sobre revogação no direito tributário. MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 5-15.
[34] TOMÉ, Fabiana Del Padre. Ob. cit., p. 3.
[35] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 2-4.

O objeto da ciência do Direito é o direito positivo, ou seja, o conjunto formado pelas normas vigentes em um dado tempo e lugar. No caso do nosso estudo, focamos o estudo do direito positivo brasileiro, em especial as normas que asseguraram direitos e garantias aos contribuintes e conferem instrumentos e procedimentos para a administração tributária em suas atividades de arrecadação e fiscalização. Nosso interesse está limitado às normas que disciplinam as condutas intersubjetivas quanto à relação entre contribuinte e sujeito ativo da obrigação tributária, no que se refere aos instrumentos eletrônicos de arrecadação e fiscalização em face dos limites constitucionais à ação da administração tributária.

Longos debates já se realizaram na perspectiva de definir o objeto da ciência do Direito. Adotamos o entendimento de que cabe à ciência do Direito estudar o direito positivo[36], ainda que o estudo semântico das normas requeira a incursão e a ajuda de outras ciências para permitir a exata construção do significado das normas postas no sistema jurídico. Com esse entendimento focamos o estudo estático das normas do direito positivo, de modo a identificar como estas se encontram no sistema jurídico, e também o estudo dinâmico dessas normas com o objetivo de verificar a sua forma de produção. Pelas opções anteriores conclui-se que à ciência do Direito compete estudar o direito positivo formado exclusivamente por normas jurídicas.

Optamos por estudar o Direito como um conjunto de normas veiculadas em linguagem. A norma é um enunciado prescritivo com mensagem deôntica de sentido completo que compõe a unidade mínima do sistema jurídico[37]. Com isso se atende ao conceito de que o objeto de uma ciência deve ser uniforme, como explicado por Lourival Vilanova:

> "Quando se toma um sistema de proposições referentes a um determinado universo-de-objetos, se o sistema é científico, deve ele apresentar: i) critérios que permitam decidir se uma dada proposição pertence ou não ao sistema; ii) coerência interna, isto é, compatibilidade entre os elementos proposicionais integrantes do

[36] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Ob. cit.,p.13
[37] GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 43-45.

> sistema; iii) completude – o sistema contém uma proposição ou a contraditória (...).
>
> Quando a teoria pura do Direito define o domínio do direito como o normativo, põe uma região ontológica definida e só permite como pertinente a essa região proposição normativa (...)"[38].

No caso, a uniformidade dá-se do ponto de vista sintático, pela composição unicamente por normas, apesar da diversidade semântica do sistema jurídico. Neste ponto adotamos o entendimento de que o Direito é sistema fechado no plano operacional, mas aberto em termos cognitivos:

> "Um sistema autopoiético se qualifica por um *perpetum mobile* auto-reprodutivo, de modo que seus elementos, seus processos e suas estruturas são construídos a partir do próprio sistema, e não pela influência direta de outros sistemas (...).
>
> (...) Seu *modus operandi* é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do 'mundo da vida', seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoiético, como Economia, Política, Moral, Religião etc. (...).
>
> Na Semiótica se diz que o sistema do direito positivo é fechado sintaticamente, porém aberto em termos semânticos e pragmáticos. Explicando melhor, a dinâmica operacional do direito se dá pela combinatória de três modais (permitido, proibido e obrigatório). Como são três e somente três (lei do quarto excluído), concluímos que há fechamento sintático. Entretanto, estando as hipóteses normativas sempre prontas para receber novos fatos que o legislador entenda relevantes, como portas abertas para a absorção de matérias sociais, políticas, econômicas, morais etc., teríamos abertura na dimensão semântica e pragmática"[39].

---

[38] VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 173-174.
[39] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 106-107.

Identificado o objeto, é possível definir a forma de aproximação a ser utilizada para conhecimento do objeto, ou seja, o método[40]. Como a norma é veiculada em linguagem na forma de enunciados prescritivos, o método e as técnicas de aproximação serão aqueles da linguagem adaptados aos enunciados prescritivos e à finalidade do sistema de normas, que é disciplinar as condutas intersubjetivas[41].

Essas premissas são relevantes para o nosso estudo porque, por exemplo, diversas outras proposições poderiam ser feitas sobre o lançamento tributário, como, por exemplo, sobre sua evolução histórica, sua importância econômica, seu papel sociológico, mas tais considerações são estranhas ao nosso objeto. Ao analisar o lançamento tributário, as considerações históricas, econômicas ou sociológicas são trazidas unicamente para complementar o estudo semântico e pragmático da norma de lançamento, em busca de atribuir a tal norma um significado possível[42].

O Direito é um sistema de normas, como nos lembra Lourival Vilanova:

> "O que confere homogeneidade a todas as regras de Direito Positivo é a sua normatividade. O ponto de partida é normativo: a norma fundamental, para tomarmos o modelo kelseniano de explicação. Consiste essa homogeneidade estrutural no modo constante de relacionar os dados ou elementos (fatos e condutas) da experiência. Se o relacionamento segue o esquema da causa/efeito, temos natureza; se nexo é de dever-ser (dado A deve-ser B) temos a imputação. (...)
>
> O que interliga proposições normativas tão variadas em conteúdo é o fundamento-de-validade que cada uma tem no todo. Ainda que, como proposições, não faltam as relações lógicas de

[40] Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.p. 3-7.
[41] ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. Ob. cit., p. 19.
[42] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 201.

> construção e de transformação sintáticas pertinentes a todo universo de linguagem...”[43].

Com a premissa de que o sistema jurídico positivo tem a finalidade de disciplinar as condutas intersubjetivas[44], precisamos nos aproximar das normas e identificar como elas interferem nas condutas humanas. Para isto, verificamos seus aspectos semânticos, sintáticos e pragmáticos[45]. Avaliamos como se formam essas normas, como se relacionam dentro do sistema, como desaparecem e como são identificadas como pertencentes ao sistema e, portanto, válidas (aspecto sintático). Analisamos o significado contido em seus enunciados para precisar que aspecto das condutas humanas as referidas normas pretendem disciplinar e qual o comando que delas é possível construir, produzindo dessa forma os seus contornos semânticos. Por fim, apreciamos os aspectos práticos das condutas humanas resultantes da norma, e verificamos como as condutas intersubjetivas são atingidas por ela, ou seja, sua feição pragmática.

Considerações sobre aspectos econômicos, históricos, sociológicos etc. oferecem informações importantes para a compreensão do aspecto semântico das normas em tela, mas não têm a pretensão de esgotar o estudo analítico e aprofundado dessas normas tributárias. Recorremos a essas informações como elementos que permitem o estudo semântico e pragmático das normas jurídicas[46].

As normas jurídicas são elaboradas e veiculadas em linguagem. Portanto, para estudá-las e compreendê-las, permitindo a aproximação desejável entre a ciência e seu objeto, será necessário utilizar metodologia que seja adequada a esse objeto. Assim, o sistema de referência em que trabalhamos sempre visualizará o direito positivo como seu objeto e utilizará os instrumentais teóricos próprios dos estudos da linguagem como ferramentas essenciais para a compreensão e construção de sentido do direito.

Para conhecer um objeto e sobre ele emitir opiniões e produzir proposições, o cientista precisa declarar em que sistema de referência suas observações estão fundadas. Todo expectador somente pode descrever o que vê a partir de seu ponto de

---

[43] VILANOVA, Lourival. Ob. cit., p. 155-156.
[44] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Ob. cit.,p. 2.
[45] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 198-199.
[46] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 201.

vista, e todo o discurso que poderá elaborar sobre suas impressões visuais sofrerá toda sorte de influência do seu modo de ver, com as imperfeições visuais, conceitos e vocabulário de que disponha. Não é diferente na produção do conhecimento científico. O ser cognoscente coloca-se diante de seu objeto de estudo equipando-se com as habilidades que desenvolveu para se aproximar do objeto, e todas as proposições que emitir sobre o objeto considerarão o seu foco de observação, seu objetivo ao observar e o que pretende destacar das informações que colheu em sua observação. A neutralidade do cientista somente pode ser concebida como um ideal a ser buscado de estudo sem compromisso anterior com as conclusões, mas não será jamais a certeza de uma posição isenta.

A palavra certeza evoca outro tema importante para a identificação do sistema de referência no qual estamos trabalhando. Certeza e verdade são palavras cujo sentido que atribuímos de imutabilidade somente pode se dar no exato instante em que emitidas. Como o conhecimento se constrói através da linguagem somente prevalece até que nova linguagem produza novo conhecimento que acrescente ou afaste o que se tinha até aquele momento como "verdade" e "certeza". Toda verdade e toda certeza existe dentro de um determinado sistema de referência e em um dado espaço e tempo. Portanto, construímos, com as ferramentas de estudo da linguagem, verdades e certezas para esse momento histórico. Não nos furtaremos de rever nossas premissas e conclusões diante das críticas e de futuras reflexões. Essa visão da temporalidade do conhecimento é o passo inicial para o conhecimento científico. Não percorre novos caminhos aquele que tem certeza que chegou onde queria. É a insaciedade da mente que move o espírito científico.

Como todo conhecimento é produzido e divulgado através da linguagem[47], e esta por sua vez nunca conseguirá se apropriar do objeto em sua totalidade[48], a capacidade de conhecer está diretamente relacionada à capacidade de utilização da linguagem[49]. Não seria justamente o direito, formado por normas jurídicas expressas genuinamente em linguagem, que se submeteria a condição diversa. Não há

[47] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit. p. 30-31.
[48] "A linguagem, portanto, refere-se sempre a um contexto ou representa um objeto. É justamente por revestir a natureza de representação que a linguagem não esgota a realidade." ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. Ob. cit., p. 57 "Esta distinção estabelecida entre os dois tios de objeto tem a finalidade de refletir a impossibilidade de a linguagem (seja verbal ou não) corresponder, confundir-se à realidade original. Nesta nítida diferença reside o caráter da representação, de mediação." Idem, ibidem, p. 61(.
[49] VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Ob. cit., p. 39-42.

como se apropriar da integralidade do direito, mas pode-se descrevê-lo com as imperfeições próprias dos limites da linguagem.

O sistema de referência adotado vê o direito como conjunto de normas jurídicas que integram um dado sistema de direito positivo. Essas normas são postas no sistema através da linguagem definida pelo próprio sistema como adequada para tal inserção e observando um procedimento também descrito pelo mesmo sistema.

Como ensina Bobbio:

> "... reconhece-se que o ordenamento jurídico, além de regular o comportamento das pessoas, regula também o modo pelo qual se devem produzir as regras.
>
> Costuma-se dizer que o ordenamento jurídico regula a própria produção normativa.
>
> Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras"[50].

Como assinala Daniel Monteiro Peixoto, essas normas não deixam de regular as condutas intersubjetivas, comportamentos, pois esta é a finalidade de qualquer norma no sistema jurídico:

> "Desdobrando o raciocínio, é interessante notar que as chamadas 'normas de estrutura', assim entendidas aquelas que prescrevem a autoridade competente e o procedimento segundo o qual as novas normas devem ser produzidas (e.g., determinações da Constituição Federal relativas ao processo legislativo), bem como as que regem

[50] BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9. ed. Brasília: Ed. UnB, 1997. p. 45-46.

> os limites materiais desta atividade (e.g., limitações negativas referentes à preservação dos direitos e garantias fundamentais), regulam tanto o comportamento necessariamente adotado pelo sujeito credenciado para que novas normas sejam produzidas quanto o comportamento geral de obediência à norma produzida segundo aqueles parâmetros"[51].

O Direito se apresenta como um sistema antopoiético, fechado sintaticamente, de tal modo que somente as normas nele ingressadas da forma nele prevista poderão pertencer ao sistema. É essa relação de pertencer ao sistema que qualifica as normas jurídicas como válidas ou inválidas. É a esse conceito que nos referimos quando afirmamos a validade ou invalidade das normas e construções interpretativas dessas normas.

A decisão de utilizar o giro lingüístico como base de nossos estudos leva-nos a conceber o fato jurídico como o evento relatado em linguagem competente na forma prevista pelo direito positivo. O direito cria a sua própria realidade, disciplinando as condutas intersubjetivas, obrigando, permitindo ou proibindo comportamentos nas relações entre os indivíduos.

Com essas considerações vemos também a Constituição Federal como um conjunto de enunciados prescritivos, ou seja, de normas jurídicas no sentido amplo. Essas normas jurídicas em sentido amplo, como resultado de um processo de construção de sentido, podem ser ordenadas e formalizadas como unidades mínimas do deôntico que estabelecem o dever-ser imposto pelo direito positivo. Estas últimas seriam as normas jurídicas em sentido estrito.

Nos enunciados que formam a Constituição Federal da República do Brasil encontraremos diversos extratos de linguagem que, em uma primeira leitura, parecem desconectados da função prescritiva. Esses enunciados, quando ordenados de forma analítica, sempre contribuirão para a construção do sentido das normas prescritivas ali contidas. Podemos tomar como exemplo o preâmbulo da Constituição Federal, onde

---

[51] PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 77.

vemos a descrição de propósitos e objetivos destacados pelo legislador constitucional como finalidades a serem alcançadas pela nossa República. Esses extratos de linguagem serão fundamentais na elaboração do conteúdo semântico das normas emanadas pela Constituição, visto que, diante de diversas possibilidades de sentido para um dado vocábulo utilizado na Constituição, não poderão ser tomados como válidos aqueles que se antagonizam com o que consta do preâmbulo da Constituição Federal.

Também podem ser elaborados a partir do texto constitucional os princípios e sobreprincípios que interpenetram todo o sistema do direito positivo, conferindo limites para a produção de normas que virão a integrar o sistema ou determinando a competência dos diversos órgãos produtores de normas. É importante destacar que entendemos que os princípios também exigem esforço interpretativo, elaboração da linguagem e, portanto, são criados e recriados a partir do texto constitucional. Afinal, não se extrai de um texto o seu conteúdo, mas relacionam-se ao conjunto de signos ali expostos significações que são construídas pelo intérprete. Tal distinção é fundamental, porque coloca em evidência a figura humana essencial para a aplicação da norma jurídica, mesmo porque intrínseca a qualquer interpretação da linguagem: só o ser humano preenche com significações os signos lingüísticos. Foi esta possibilidade de linguagem que fundou a história e permitiu o desenvolvimento e a transmissão do conhecimento.

Aplicamos no direito o triângulo semiótico, invocando que para cada signo corresponderá um significado e um significante. O significado é o objeto do mundo real ao qual o signo pretende representar. O significante, por sua vez, é a imagem formada a partir do signo. Esses três vértices do triângulo semiótico não são idênticos. O emissor da mensagem, quando emprega o signo, tem em sua mente uma realidade que pretende transmitir ao receptor. As limitações da linguagem, porém, não permitem uma apreensão total da realidade a ser transmitida, de tal modo que o receptor da mensagem precisará, ao se deparar com o signo empregado pelo emissor da mensagem, construir em sua mente uma imagem que possa corresponder àquele signo. Certamente a imagem mental do receptor da mensagem não será jamais totalmente idêntica ao objeto da realidade percebido pelo emissor e representado pelo signo; mesmo assim a comunicação é possível porque identificáveis por meio do signo as convenções a ele atribuídas.

Também estão em linguagem e demandam interpretação os comandos emitidos como normas jurídicas que disciplinam a constituição do crédito tributário, a atividade de arrecadação e fiscalização do Estado, a forma de produção de informações pelo contribuinte etc. Não basta o simples exame dos textos legais para extrair os comportamentos das autoridades fiscais autorizados pelo direito positivo e os deveres jurídicos impostos aos contribuintes. Também aqui é o esforço de interpretação que construirá o sentido das normas jurídicas que disciplinam as relações entre contribuintes e agentes fiscais, participando dessa construção a análise sintática das normas jurídicas, a forma como foram emitidas e dispostas no sistema jurídico.

Para atingir um sentido para as normas também se faz necessário posicioná-las dentro do sistema jurídico. O sistema jurídico está ordenado hierarquicamente de tal maneira que uma norma encontra seu fundamento de validade em outra norma da qual deriva. Dessa forma, as normas estão escalonadas no sistema, encontrando seu ápice nas normas constitucionais, que por sua vez derivam da axiomática norma fundamental proposta por Kelsen[52]. Essa relação entre as normas dentro do sistema do direito positivo confe elementos importantes para a construção do sentido das normas jurídicas.

Do mesmo modo, o aspecto pragmático das normas fornecerá elementos para a construção de seu sentido, à medida que não se pode perder o objeto do direito positivo, qual seja, em última análise, motivar comportamentos ordenando a vida em sociedade.

Algumas alterações fundamentais advêm desta abordagem. A principal delas, como acentuado por Paulo de Barros Carvalho no conjunto de sua obra, é a percepção de que a incidência não é automática, não se distingue da própria aplicação da norma jurídica, nem ocorre em momento distinto desta última. A segunda relevante

[52] "É uma norma 'fundamento', pois acerca da razão de sua validade não mais pode ser indagada, pois não é norma estabelecida, mas uma norma pressuposta. Não é positiva, estabelecida por um real ato de vontade, mas sim pressuposta no pensamento jurídico, quer dizer – como mostrado no que precedeu – uma norma fictícia. Ela representa o supremo fundamento de validade de todas as normas jurídicas que foram o ordenamento jurídico. Somente uma norma pode ser o fundamento da validade de uma outra norma." KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas* (*Allgemeine Theorie der Normen*). Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986. p. 328.

modificação é a distinção entre evento e fato[53]. A incidência pressupõe o fato jurídico, e este se diferencia do evento justamente por estar vertido em linguagem na forma prevista pelo Direito. Ou seja, somente é possível aplicar as conseqüências normativas a fatos jurídicos, o que somente pode ocorrer quando há a versão de um dado evento para a linguagem própria do Direito.

Essa alteração substancial dos postulados da doutrina jurídica tradicional (que afirmava identidade entre o evento e o fato jurídico e assumia que as normas incidem independentemente da ação humana de interpretação e aplicação do direito) exige uma releitura de conceitos e categorias essenciais para o desenvolvimento de nosso tema. É nesse ambiente teórico que revisaremos os principais conceitos relacionados à constituição do crédito tributário no ambiente informatizado.

[53] ARAUJO, Clarice von Oertzen de. Ob. cit., p. 61.

3. INFORMATIZAÇÃO E DIREITO: A INFORMÁTICA NA RELAÇÃO ENTRE OS CONTRIBUINTES E A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

O primeiro ponto a ser examinado é o contexto pragmático em que estão inseridas as normas que proporcionaram a informatização da administração tributária. Quais as implicações entre informatização e o direito positivo?

A primeira imagem que gostaríamos de evocar é a do coletor de impostos interagindo com o contribuinte, em 1960, em algum lugar do Brasil. Como será que se dava a aplicação das normas tributárias nesse contexto? Qual era o ambiente da coletoria nessa época? Qual seria o universo de contribuintes? Em que faixas de renda? Em que tipos de negócios? Como esses personagens do nosso imaginário elaboravam as contas para saber o quanto devido e permitir a liberação do contribuinte de sua obrigação para com a manutenção do Estado?

Essa imagem é relevante porque foi nesse cenário que muitas idéias e procedimentos atinentes ao crédito tributário se desenvolveram. Nesse cenário foram conferidas significações aos textos legais e construídos a partir dessas interpretações institutos que fundaram muitas das “verdades do Direito Tributário”. Será que essas significações permanecem válidas diante do mundo atual? Como se dá essa mesma relação entre contribuinte e arrecadador de tributos no século XXI?

Para um contribuinte da primeira metade do século XX, a atividade de pagar tributos era muito distinta da que temos atualmente. A atividade do contribuinte na formação da norma individual e concreta de lançamento era muito reduzida. Esse contribuinte tinha conhecimento de que realizando o fato gerador do tributo precisava se dirigir à coletoria de tributos e prestar declarações para que fossem calculados os tributos devidos. Cabia à administração pública examinar as informações trazidas pelo contribuinte e a partir delas elaborar a norma individual e concreta de lançamento, determinando todos os seus elementos. Era o agente da administração pública que identificava o sujeito

passivo, relatava o fato jurídico, calculava o montante da obrigação tributária. O próprio adimplemento da obrigação tributária tinha contornos distintos na medida em que na própria coletoria era efetuado o pagamento.

Nesse passado cabia aos órgãos de arrecadação do Estado efetuar o lançamento tributário de ofício ou na modalidade de lançamento por declaração, aproveitando-se, neste último, das informações dadas pelo contribuinte sobre fatos que ensejavam a incidência tributária. O contribuinte comparecia ao órgão coletor de tributos e efetuava o pagamento de sua obrigação tributária, recebendo uma quitação imediata. Em raros casos, cabia ao contribuinte calcular o tributo e antecipar o pagamento, enquanto aguardava uma revisão das autoridades fiscais sobre a apuração que realizara. Essa, no entanto, não é mais a realidade no século XXI.

O mundo se modernizou, e as instituições financeiras passaram a desempenhar a função de agentes para recebimento do pagamento de tributos. A partir de 1967, os tributos federais passaram a ser pagos na rede bancária, o que antes era feito nas Exatorias Federais. Em 1989, os bancos passaram a realizar os repasses financeiros para a União, debitando suas contas de reserva bancária mantidas no Banco Central. Em 1997, tornou-se possível o pagamento de tributos federais por transferência eletrônica (*home banking*)[54]. Assim, com a informatização, o procedimento, que dependia de um órgão específico da Receita Federal, passou a ser realizado pela internet, por meio de uma transferência de valores da conta corrente do contribuinte para a conta corrente do ente tributante. Tudo isso se passa em poucos minutos.

O contribuinte do século XXI cumpre suas obrigações tributárias sem sair da sua empresa ou residência. Ele passou a identificar a ocorrência da hipótese de incidência, a verificar a conseqüência jurídica prevista, fazer a norma geral e concreta incidir sobre o fato gerador, calcular o montante da obrigação e efetuar o pagamento. O próprio pagamento é feito por rede bancária e muitas vezes pelo sistema de pagamentos eletrônicos, sem qualquer entrega de moeda física, mas apenas por transferências eletrônicas de recursos.

---

[54]Ver:<http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/SistematicaArrec.htm#Histórico%20da%20Automação%20Bancária>.

É claro que esse cenário tão distinto exige que o Direito também se aperfeiçoe para atender a essa realidade[55]. A sociedade de massa, informatizada e veloz em que vivemos[56] precisa de mecanismos eficazes para interferir nas condutas humanas intersubjetivas. A administração tributária precisa contar com as facilidades dessa sociedade para superar as próprias dificuldades geradas por este novo ambiente.

É desnecessário divagar ainda mais para demonstrar que a inserção dos computadores, do mundo virtual e da capacidade infinita de processamento de informações atingiu também a relação entre o fisco e o contribuinte[57]. A informatização

---

[55] A mesma modificação é observada em outros países, que também informatizaram a administração tributária, como a França e a Espanha. Sobre a França, desde o início da década de 90, houve um amplo desenvolvimento da informatização, como nos dá conhecimento Gaudemet e Molinier, em sua obra editada em 1992: "L'electronique et la direction générale des impôts – La Direction générale des impôts a voulu utiliser les possibilités des calculateurs électroniques pour accélérer lês opérations de liquidation de l'impôt. Ainsi, la direction de la mécanographie de la Direction générale des impôts qui, depuis longtemps, utilisait des tabulatrices exploitant des renseignements portés sur des cartes perforées, dispose, depuis 1961, de calculateurs éçectroniques qui permettent le calcul de l'impôt par ordinateur. Le parc d »ordinateurs du ministère des finances s'est rapidement développé. (...) Cependant, l'utilisation de ces appareils électroniques n'est pas sans soulever de délicats problèmes. (...) Malgré les obstacles auxquels se heurtait la généralisation de l'emploi des ordinateurs pour la liquidation de l'impôt, la Direction générale des Impôts s'est délibérément engagée dans cette voie. Ajourd'hui, cette technique est utilisée pour la liquidation de la totalité de l'impôt sur le revenu... (...) Elle doit conduire à l'élaboration de règles juridiques nouvelles. Ces transformations sont appelées à faire sentir leurs effets dans l'aménagement de toutes les administrations financières et fiscales mais tout spécialement de celles qui sont chagées du recouvrement de l'impôt." GAUDEMET, P.M. e MOLINIE, J. *Finances Publiques : fiscalité.* Tomo 2. 5. ed. Paris : Montchrestien, 1992. p. 191-200.

[56] "A sociedade da informação não é um modismo. Representa uma profunda mudança na organização da sociedade e da economia, havendo quem a considere um novo paradigma técnico-econômico. É um fenômeno global, com elevado potencial transformador das atividades sociais e econômicas, uma vez que a estrutura e a dinâmica dessas atividades inevitavelmente serão, em alguma medida, afetadas pela infra-estrutura de informações disponível. É também acentuada sua dimensão político-econômica, decorrente da contribuição da infra-estrutura de informações para que as regiões sejam mais ou menos atraentes em relação aos negócios e empreendimentos. Sua importância assemelha-se à de uma boa estrada de rodagem para o sucesso econômico das localidades." TAKAHASHI, Tadao (coord.). *Sociedade da informação no Brasil:livro verde.* Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000. p. 5. "É fundamental que o arcabouço legal atenda adequadamente às necessidades geradas pelo emprego das tecnologias de informação e comunicação em aplicações de governo. Alguns aspectos em que legislação adequada será vital incluem: • segurança e autenticação de documentos, pessoas e transações; • proteção da difusão de informações públicas; • proteção à privacidade de dados e cidadãos; • padrões técnicos; • viabilização de serviços específicos em novas versões, via meios eletrônicos." Idem, ibidem, p. 73.

[57] Sobre a informatização da relação entre fisco e contribuinte, informa Sylvie de Gentile: "L'article 103 de la loi 89-935 du 29 décembre 1989 (loi de finances pour 1990) a modifié le cadre juridique du contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés en instaurant les nouvelles dispositions suivantes au sein du Livre des procédures fiscales : l'article L 13, 2e alinéa relatif au droit de contrôle de lá administration ; l'article L 47 A relatif aux modalités d'exercice du droit de contrôle ; l'article L57, 2e alinéa relatif aux procédures de rectification ; l'article L 74, 2e alinéa relatif à l'évaluation d'office ; l'article L 102 B relatif aux obligations et délais de conservation des documents. (...) Le règle fiscale définie À l'article L 13 du LPF traduit dans le domaine informatique le principe comptable visant à garantir la continuité du chemin de révision."(...) "Repris dans le cadre de la Charte Du contribuable, le respect de CE príncipe doit conduire chaque contribuable à produire des déclarations sincères et completes: ' Les déclarations de résultats et lês déclaratoins de TVA doivent correspondre aux opérations réalisées. Votre comptabilité est sincère et vous

exigiu avanços também no Direito, com a evolução da interpretação das normas que disciplinam os contratos, os crimes, a prova no processo, entre outros. Não seria o Direito Tributário o ramo do Direito que escaparia sem reparos da revolução da sociedade da informação ou sociedade digital.

A informática já se apresenta como tema relevante na produção de trabalhos jurídicos. Há estudos sobre as condutas delituosas no ambiente informatizado, sugerindo novos tipos criminais ou ampliando tipos existentes para alcançar lesões inexistentes antes da informatização. Outros estudos se dedicam ao documento eletrônico e à utilização da informática na administração da justiça[58].

Algumas obras já se debruçaram sobre a informatização e seus reflexos no Direito Tributário, mas o enfoque desses trabalhos é o comércio eletrônico e as relações comerciais no ambiente virtual da rede mundial de computadores e mesmo quando abordam aspectos tributários, restringem-se à perspectiva da informatização do contribuinte[59].

Marco Aurélio Greco, em sua obra *Internet e direito*, por exemplo, aborda aspectos jurídicos das transações eletrônicas, o comércio exterior na nova realidade da internet, a tributação do comércio eletrônico, dos serviços de provimento de acesso à Internet, o local da prestação de serviço de comunicação e as implicações do ambiente virtual para o Imposto de Renda e para o ICMS. Mas, no que diz respeito à administração,

---

n'utilisez pás de logiciels permettant de truquer ou de modifier les enregistrements comptables. Du niveau de sincérité de vos déclarations dépendra, em cãs de controle, l'appréciation de votre bonne oou mauvaise foi.' ... Si certaines erreurs sont susceptibles d'être relevées et corrigées em cãs de controle, d'autres représentent um risque fiscal fort dês lors qu'elles exposent l'utilisateur à des sanctions financières importantes..." GENTILE, Sylvie de. Controle fiscal des comptabilités informatisées; tenue de la comptabilité Règles spécifiques de controle Formulaires et imprimes. Levallois (França): Editions Francis Lefebvre, 2006. p. 26-27 e 328.

[58] FREITAS, Cinthia Obladen de Almendra e EFING, Antônio Carlos (org.). *Direito e questões tecnológicas; aplicados no desenvolvimento social*. Curitiba: Juruá, 2008; KAMINSKI, Omar (org.). *Internet legal; o direito na tecnologia da informação; doutrina e jurisprudência*. Curitiba: Juruá, 2008; DE LUCCA, Newton e SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005; MARQUES, Antônio Terêncio G. L. *A prova documental na internet: validade e eficácia do documento eletrônico*. Curitiba: Juruá, 2008; PARENTONI, Leonardo Netto. *Documento eletrônico: aplicação e interpretação pelo poder judiciário*. Curitiba: Juruá, 2007; ROVER, Aires José. *Informática no direito: inteligência artificial*. Curitiba: Juruá, 2008.

[59] Por exemplo: GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000; MARINS, James. *Tributação e tecnologia*. Livro 1. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2005; PORTELLA, André. *Controle tributário do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum, 2007

aborda unicamente os riscos à privacidade com o estabelecimento de uma identificação única dos cidadãos[60].

André Portella, em seu trabalho *Controle tributário do comércio eletrônico*[61], também deixa claro o foco da abordagem que desenvolve, chegando a analisar a atividade da administração tributária, mas sempre na linha do comércio eletrônico. O citado autor, a partir da experiência de outros países, aponta para necessárias mudanças nos sistemas de controles da administração tributária para atender às necessidades do comércio eletrônico[62]. Mesmo assim, sua abordagem tem uma linha perspectiva, analisando o que poderia ser feito no campo da adaptação da administração tributária ao mundo informatizado[63].

Na doutrina internacional também encontramos obras que têm por objeto a Informática Jurídica, o comércio eletrônico, mas poucas obras se dedicaram, ainda que parcialmente, ao tema da informatização da administração tributária[64]. Ao mesmo tempo, observa-se que a complexidade da atividade de arrecadação no Brasil faz que existam temas próprios do nosso sistema jurídico tributário. Assim, em nossas pesquisas identificamos algumas obras que se ocuparam incidentalmente do tema, mas não permitiram um paralelo adequado para a análise do caso brasileiro[65].

Algumas questões práticas, como, por exemplo, o preenchimento incorreto de uma declaração eletrônica, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) podem ensejar infindáveis indagações sobre como adequar o Direito Tributário brasileiro ao cenário da informatização da atividade tributária. Por essa

---

[60] GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit., p. 195 e ss.
[61] PORTELLA, Ob. cit., p. 41-45.
[62] Idem, ibidem, p. 144-145.
[63] Idem, ibidem, p. 173-175
[64] CASCÁN, Alberto Angulo. *La administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons, 2004. Ver também: J. J. M. Bekkers (Author), P. H. A. Frissen (Editor), B. K. Brussaard (Contributor). *European Public Administration and Informatization; a comparative research project into policies, systems, infrastructures and projects*. Amsterdam, Oxford, Washington and Tokio: IOS Press, 1992; DE GENTILE, Sylvie. *Contrôle fiscal des comptabilités informatisées*; *tenue de la comptabilité règles spécifiques de controle formulaires et imprimés*. Levallois (França): Francis Lefebvre, 2006.
[65] Isto, inclusive, não causa surpresas, à medida que o direito positivo, sendo próprio e específico de um Estado em um determinado momento histórico, muitas vezes não permite traduções eficientes que contribuam para a análise das normas que formam outro direito positivo. É preciso muito cuidado ao citar fontes estrangeiras para não incorrer em ruídos de comunicação.

razão trazemos a descrição dos aspectos pragmáticos da informatização com uma descrição das declarações eletrônicas.

As declarações eletrônicas alimentam os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal com dados do contribuinte e de suas atividades. Em breve, com a total implantação da Nota Fiscal Eletrônica, da Escrituração Digital e dos Livros Fiscais Eletrônicos, as próprias declarações tendem a perder parte de sua utilidade, sendo superadas pela alimentação imediata e instantânea dos sistemas com um universo de dados a cada minuto. O SPED está em implantação, com algumas de suas inovações já aplicáveis a parte dos contribuintes.

A primeira fase do programa SPED, que se refere à Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, começou a ser implantada em abril de 2008 nos setores de cigarros e combustíveis líquidos[66]. A NF-e se tornou obrigatória para empresas de outros setores em dezembro de 2008[67].

A Escrituração Contábil Digital – ECD também está em vigor e é obrigatória para as grandes empresas, mas a primeira entrega do documento gerado pela ECD ocorrerá em junho de 2009, referente aos fatos contábeis do ano calendário de 2008. Apenas em junho de 2010 as demais empresas estarão obrigadas a apresentar o arquivo de Escrituração Contábil Digital referente aos fatos contábeis do ano de 2009[68].

A terceira etapa se refere à implantação da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que passou a ser obrigatória para algumas empresas em janeiro de 2009, mas, embora o envio de informações nesse sistema seja mensal, a primeira remessa de informações pelo sistema ocorrerá em maio de 2009[69].

---

[66] A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), primeira etapa de implantação do SPED, tornou-se obrigatória para alguns setores (fabricantes de cigarros; distribuidores de cigarros; produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos; distribuidores de combustíveis líquidos; transportadores e revendedores retalhistas – TRR) em abril de 2008, conforme Protocolo ICMS n. 10/07, alterado pelo Protocolo n. ICMS 30/07. Ver legislação disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/Legislacao.aspx>. Acesso em: 4 jan. 2009.

[67] O Programa SPED também prevê a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e e o Conhecimento de Transporte Eletrônico CT-e.

[68] Instrução Normativa RFB n. 787, de 19.11.2007, alterada pela Instrução Normativa RFB n. 825, de 21.02.2008. Ver: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-contabil/legislacao.htm>. Acesso em: 04 jan. 2009.

[69] Ato COTEPE/ICMS n. 45, de 21.11.2008, que no seu artigo 2.º prorrogou o prazo de apresentação das primeiras informações. Em novembro de 2008, os Estados divulgaram a lista de empresas localizadas em

O SPED é o que há de mais atual no processo de informatização da relação entre fisco e contribuinte, mas esse processo começou há muito tempo.

A informatização do imposto de renda no Brasil iniciou-se em 1964, quando também se iniciou a atividade do Serpro – Serviço Federal de Processamento de Dados. Àquela data, a informatização levada a efeito foi com base na tecnologia de informação disponível nos anos 60: cartões perfurados para a entrada de dados, a partir de formulários, computadores centrais sem capacidade alguma de teleprocessamento para o tratamento dos dados e listagens impressas para comunicação e controles[70].

Em 1991, a Secretaria da Receita Federal passou a oferecer aos contribuintes os programas geradores de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física. O programa foi escrito em linguagem Clipper para ambiente DOS. Após o preenchimento, a declaração era gravada em um disquete de 5 ¼ e entregue nos postos de recebimento, onde o contribuinte recebia um carimbo no seu recibo de entrega. O programa praticamente não tinha ajuda e direcionava o contribuinte para o manual de orientação em papel[71].

A tecnologia foi evoluindo, assim como a relação entre a Secretaria da Receita Federal e os contribuintes. Em 1995, a Internet chegou ao Brasil, e a Receita Federal passou a disponibilizar informações por meio do *site* do Ministério da Fazenda, lançado seu próprio site em 1996. Já em 1997 as declarações de imposto de renda passaram a ser transmitidas pela Internet, através de um programa especialmente criado para essa finalidade, o Receitanet[72].

---

seus respectivos territórios que estarão obrigadas à Escrituração Fiscal Digital. Sobre o tema, ver: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal/legislacao.htm>. Acesso em: 04 jan. 2009.

[70] TAKAHASHI, Tadao (org.). *Sociedade da informação no Brasil; Livro Verde*. Brasília: Ministério da Ciência e da Tecnologia, 2000. p. 75 . Disponível em: <http://ftp.mct.gov.br/Temas/Socinfo/Livro_Verde/livroverde.pdf>.

[71] Ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/declaracoes/programas/programa_1991.asp#. Hoje, o ambiente DOS foi substituído pelo *Windows*, e os disquetes por *CDs, DVDs* e *pendrivers*; a revolução de modernidade daquela época é completamente obsoleta em 2009!

[72] Ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/declaracoes/programas/programa_1997.asp>. "Pioneiro no mundo, o Receitanet recebeu diversos prêmios pela criatividade no desenvolvimento e integração de tecnologias que visam a assegurar a qualidade e confiabilidade do sistema, além do fato de tratar-se de um software que efetivamente facilita a vida do contribuinte. O resultado com o Receitanet foi tão bom que, ainda em 1997, outras declarações foram incorporadas ao sistema para transmissão. Atualmente, todas as declarações e vários outros documentos como, por exemplo, as solicitações perante o

Todo o desenvolvimento da informatização da administração tributária veio de encontro à sociedade contemporânea que exige eficiência e rapidez na arrecadação dos tributos. Nesse processo, uma contribuição visível da informatização é o confronto entre os dados do contribuinte sobre valores a serem recolhidos e os informes das instituições financeiras sobre o ingresso em receita de documentos de arrecadação. Com essas informações, algumas indagações podem ser desenvolvidas para direcionar o esforço de fiscalização e arrecadação: Quais contribuintes recolheram integralmente os valores de tributos que declararam? Quais contribuintes não recolheram nenhum dos valores de tributos declarados? Quais os contribuintes que recolheram apenas parcialmente os tributos declarados? Quais os ingressos em receita para os quais não se encontra como contrapartida um tributo declarado pelo contribuinte?

As declarações eletrônicas permitem a constituição de dois conjuntos de dados importantes: as informações remetidas do contribuinte para os órgãos de arrecadação e fiscalização e as informações geradas pelos sistemas da Secretaria da Receita Federal a partir do cruzamento das diversas declarações apresentadas pelos contribuintes. Essas duas fontes de dados são a espinha dorsal do processo de arrecadação tanto da União quanto de muitos Estados e Municípios. Na formação dessas fontes de dados há vários elementos que se mostram incompatíveis com o que podemos chamar de doutrina tradicional do Direito Tributário, ou seja, com as significações atribuídas a alguns institutos de Direito Tributário pensados para um ambiente muito diferente, onde não havia a informatização.

Como exemplo, podemos citar o distanciamento entre os agentes da administração tributária e o lançamento tributário. Antes, esses agentes efetuavam o lançamento; hoje, não tomam conhecimento do lançamento, apenas atuam após a identificação do não recolhimento.

Com o formato eletrônico, as informações a serem prestadas em sua maioria precisam ser aceitas pelo programa gerador da declaração eletrônica, devendo atender à classificação estabelecida no momento da elaboração do programa. Apesar de os

---

Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, podem ser entregues através deste programa." Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/10anos/default.htm>.

programas serem feitos a partir da legislação vigente, não se pode esquecer que a aplicação do Direito exige elaboração interpretativa, o que finda por consagrar nos programas eletrônicos uma interpretação em detrimento das demais interpretações possíveis para a legislação de regência.

Se de um lado, as declarações eletrônicas podem ajudar o contribuinte, guiando-o para a interpretação que o fisco considera correta, por meio das sucessões de quadros e opções constantes no programa. De outro, parte de um pressuposto perigoso, o de que a interpretação construída num dado tempo e por dados agentes é a melhor interpretação para a Fazenda, para os contribuintes e para a coerência do sistema jurídico. Alguns conflitos derivados dessa limitação dos sistemas informatizados começam a aparecer e exigir posicionamento do Judiciário.

Na Secretaria da Receita Federal, a criação da DCTF foi precedida da atribuição de caráter de confissão de dívida para declarações apresentadas perante a administração tributária[73]. Com isso, tornou-se possível introduzir no sistema da receita federal parâmetros que geram cobranças automáticas para os contribuintes cujo valor declarado não encontre correspondente valor recolhido dentro do sistema. Os dados do sistema que geram as cobranças automáticas também geram inscrições em dívida ativa igualmente automáticas. Depois de decorridos alguns meses da inscrição em dívida ativa, o próprio sistema gera as iniciais de execução fiscal a serem propostas contra os contribuintes que faltaram com sua obrigação de recolher aos cofres públicos os tributos devidos.

Ainda dentro do sistema, cada informação de tributo declarado que não encontra correspondência em pagamento gera o “débito em aberto”, impedindo a emissão de certidões de regularidade fiscal. A idéia do ponto de vista de eficiência da arrecadação, à primeira vista, é esplêndida, pois confere agilidade à cobrança dos tributos, com benefícios para toda a sociedade. Entretanto, observa-se um número muito alto de cobranças em sede de execução fiscal indevidas, o que leva a grande desperdício de recursos humanos e financeiros do Estado e dos particulares.

---

[73] Esse tema será aprofundado nos capítulos que seguem, onde demonstraremos a impropriedade de estabelecer obrigação tributária com fundamento em confissão de dívida.

A parametrização do sistema de banco de dados da Secretaria da Receita Federal foi realizada por técnicos que certamente observaram a legislação tributária em sua confecção, mas nem sempre conseguiram construir condições no sistema para todas as situações que existem na complexa relação entre Estado e contribuinte. Por exemplo, o sistema identifica pagamentos e valores declarados a partir do campo “valor”, tornando qualquer discrepância entre essas informações em “débitos em aberto”, com as conseqüências automáticas do não recolhimento. Da mesma forma, o sistema não previu as múltiplas formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e surpreende contribuintes amparados por liminares que suspendem a exigibilidade de tributos com a desesperadora expressão “débitos em aberto”, que impede a emissão de certidões negativas ou positivas com efeitos de negativa.

Essa relação por demais impessoal e automática retirou o espaço para os erros tipicamente humanos. A digitação de um zero a mais pode criar um desencontro entre valor declarado e valor pago no sistema com conseqüências danosas para o contribuinte.

É relevante notar que as pessoas jurídicas de direito privado também utilizam os meios informatizados para controle de recebimentos de seus clientes e confrontam as informações que dispõem sobre parcelamentos ou créditos concedidos em sistema eletrônico. A diferença é que qualquer erro nos parâmetros informatizados gera a obrigação de a pessoa jurídica fornecedora provar a correção de suas informações para os seus clientes, ou gerará cobranças abusivas que serão repelidas pelo direito positivo, com sanções para quem efetuou a cobrança indevida.

Antes do surgimento do Código de Defesa do Consumidor, a restituição de quantia indevidamente cobrada ou recebida era disciplinada, basicamente, pelo Código Civil, que dispõe, em seu artigo 964, que: “Todo aquele que lhe recebeu o que não era devido fica obrigado a restituir”. Desde a entrada em vigor do CDC, entretanto, tal tratamento foi alterado, de modo que hoje, sempre que estivermos diante de relação jurídica que possa ser considerada como de consumo, a norma aplicável é aquela contida no art. 42, parágrafo único, desse diploma, que estabelece:

> "Art. 42. Na cobrança de débitos o consumidor inadimplente não será exposto a ridículo, nem será submetido a qualquer tipo de constrangimento ou ameaça.
> Parágrafo único. O consumidor cobrado em quantia indevida tem direito à repetição do indébito, por valor igual ao dobro do que pagou em excesso, acrescido de correção monetária e juros legais, salvo hipótese de engano justificável".

A previsão na lei de "hipótese de engano justificável" não se tornou para o fornecedor de produtos e serviços um salvo-conduto para os erros. Como esclarece Cláudia Lima Marques:

> "O ônus da prova cabe ao fornecedor e esta será uma prova muito difícil, pois no sistema do CDC o fornecedor deve, como profissional, dominar todos os tipos de erros prováveis em sua atividade, erros de cálculo, impressão do valor errado por computador, troca do nome nas correspondências etc. Em nossa opinião não basta que inexista a má-fé, dolo ou mesmo ausência de culpa do fornecedor (negligência, imperícia e imprudência). Deve ter ocorrido um fator externo à esfera de controle do fornecedor (caso fortuito ou força maior) para que o engano (engano contratual, diga-se de passagem) seja justificável. (...) O próprio vínculo contratual entre fornecedor (cobrador) e o consumidor (devedor) impõe que a cobrança seja correta; sendo assim, as falhas serão imputadas ao fornecedor"[74].

No caso da Fazenda pública, porém, presume-se a liquidez e certeza do crédito tributário e atribui-se relevância ao interesse público na arrecadação, o que dificulta a solução dos problemas criados por erros no cumprimento dos deveres jurídicos instrumentais. Contra o contribuinte são mobilizados os meios de cobrança coercitiva do Estado antes que lhe seja dada chance de explicar a ocorrência de erro nas informações colhidas pelo sistema de dados da Secretaria da Receita Federal.

---

[74] MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 635.

No cenário existente há quinze anos, um valor submetido à inscrição na dívida ativa passava necessariamente pelo procedimento administrativo próprio dos autos de infração ou ao menos pelo procedimento de lançamento suplementar. Com isso, a esfera reservada ao processo administrativo conseguia sanar as hipóteses de erros na coleta das informações pela fiscalização ou distorções na interpretação da legislação tributária. Hoje, a interpretação da legislação tributária está no sistema, e se alguém dela diverge não há meios de educar o sistema, de fazê-lo refletir sobre qual seria a melhor construção de sentido para uma dada norma diante de um caso concreto. Os erros na coleta de dados são tratados como culpa do contribuinte, a quem não é dado o direito ao erro, ou, mais singelamente, transformou-se o erro em fato gerador de tributos.

Com a inserção de parâmetros no sistema de cruzamento passou a ser mais fácil identificar os tributos que corresponderam ao maior ou menor volume de arrecadação. Também foi possível saber os setores produtivos que contribuíram com maior volume de recursos aos cofres públicos. Ou mais, em que tributos houve crescimento ou redução da receita arrecadada ou, ainda, quais os contribuintes que tiveram redução significativa no recolhimento de tributos.

A informatização trouxe a multiplicidade de informações e devidamente manejada traz ganhos de eficiência significativos. Por exemplo, diante de significativa redução nos recolhimentos de tributos de um contribuinte, pode-se destacar um fiscal para verificar a razão disso, o que pode evitar logo no primeiro momento uma interpretação equivocada, ou mal-intencionada, do contribuinte para reduzir sua carga tributária. Também permitirá decisões políticas sobre quais setores necessitam de ajustes para maior ou para menor em sua carga tributária. Enfim, a gestão da informação pode gerar ganhos cada vez maiores de eficiência na arrecadação e fiscalização. Não é objeto, porém, deste estudo avaliar as conseqüências da informatização para o direito financeiro, mas focar na interferência da informatização nas relações tributárias entre fisco e contribuinte.

Os operadores do Direito não se mostram muito satisfeitos com o processo de informatização. É o que vemos nas palavras de Ives Gandra Martins, em obra coletiva por ele coordenada sobre princípio da eficiência em matéria tributária:

> "À nitidez, quanto mais complexo um sistema tributário, menos eficiente é. Exige gastos maiores da Administração pública para gerá-lo e fiscalizar os contribuintes e torna, para os contribuintes, muito mais custoso o cumprimento das obrigações e sua administração, com a necessidade de multiplicar a contratação de técnicos (advogados e contadores) para que não ocorram erros"[75].

Ou na crítica de Fábio Goldschmidt e Andrei Velloso, na mesma obra:

> "Um país que se vangloria – tornando notícia de jornal, mensalmente – recordes de arrecadação revela, por esse simples fato, a ausência de consciência do valor de uma política tributária. Enaltece-se o ápice da carga tributária como se revelador de eficiência, quando em verdade representa justamente o contrário. Recorde de arrecadação deveria ser motivo de pejo, na medida em que denota sintomáticos altos custos da máquina estatal e a transferência de riqueza econômica produtiva para o Poder Público (aniquilando a base de sustentação do Estado). Uma mínima noção de eficiência – assim em qualquer empresa – tornaria motivo de orgulho justamente a redução da necessidade de arrecadação, por uma carga menor, que denote que os recursos arrecadados foram mais bem empregados e que os custos de manutenção foram reduzidos (princípio da economicidade, de Adam Smith)"[76].

A insatisfação expressada por alguns operadores do Direito não é com a informatização da administração tributária, mas com a interpretação imposta pela administração tributária para normas tributárias em prejuízo de direitos dos contribuintes.

---

[75] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In:_MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 39.

[76] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun e VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária.. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 199.

Na prática, ao transpor a legislação para os sistemas informatizados, as autoridades fiscais optaram por uma construção interpretativa das normas jurídicas tributárias, criando muitas dificuldades para os contribuintes quando estes discordam da interpretação inserida no sistema ou não se enquadram nas hipóteses eleitas para confecção dos sistemas informatizados.

A informatização da administração tributária também traz reflexos sobre as escolhas legislativas na produção de normas gerais e abstratas tributárias: com maior freqüência a legislação tem optado por bases de cálculo presumidas ou substituições tributárias, mecanismos que permitem mais facilmente o controle por meio eletrônico. Essa tendência é verificada especialmente no imposto de renda das pessoas jurídicas, com um universo bem alto de empresas adeptas da apuração com base presumida, no desconto presumido na apuração do imposto de renda da pessoa física, no sistema de arrecadação para as microempresas (Simples, Supersimples).

O controle por meio informatizado fica mais fácil à medida que pode se fundamentar em um número menor de variáveis, e a tributação calculada unicamente sobre a receita cria facilidades que não existiriam na apuração de bases reais, com deduções, despesas e inúmeras peculiaridades.

A proliferação do mecanismo de retenção na fonte também é ferramenta que permite fácil controle no ambiente informatizado, ao exigir controle apenas de valores relacionados à receita e contar com a “fiscalização” entre contribuintes, visto que o responsável tributário dificilmente assumirá o risco da não retenção, mesmo quando a legislação seja obscura ou imprecisa quanto à ocorrência dos fatos geradores.

Como se vê, são inúmeros os aspectos das normas tributárias que poderiam ser abordados sob a ótica da informatização. Aqui, restringimos nossa análise às declarações eletrônicas e o seu papel na constituição, fiscalização e cobrança do crédito tributário. Entendemos que esse seja um aspecto importante da relação fisco/contribuinte, além de ser objeto de inúmeras controvérsias atualmente submetidas ao Poder Judiciário.

3.1. Os deveres jurídicos instrumentais, a denúncia espontânea e a retificação de informações pelo contribuinte

O CTN define também como obrigação tributária, qualificando como acessória, uma série de deveres que são impostos pela administração pública no interesse da própria arrecadação dos tributos. A fim de conferir às autoridades tributárias elementos para verificar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações principais, adotando-se a linguagem do CTN, são exigidas prestações que não têm conteúdo patrimonial e, portanto, afastam-se do conceito de obrigação para inserir-se no conjunto de deveres jurídicos[77]. Dispõe o artigo 113, § 2.º, do CTN: "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

É precisamente no campo dos deveres jurídicos instrumentais que a informática trouxe drástica transformação.

O lançamento de ofício tornou-se freqüente apenas nas hipóteses de infração à legislação tributária, mas em raros casos é o Estado que procede ao lançamento por ofício de forma regular (como por exemplo, no caso do IPTU). Também pouco comum se tornou a modalidade de lançamento por declaração, ou seja, hipóteses em que a partir das informações prestadas pelo contribuinte sobre os fatos econômicos que ensejam a incidência tributária os órgãos da administração efetuam o lançamento.

Na maciça gama de situações é o contribuinte que apura o tributo devido e efetua o pagamento na rede bancária. Aguarda o prazo para a homologação ficta do lançamento e muitas vezes nenhuma autoridade pública toma conhecimento de como a receita pública surgiu. Apenas os computadores das instituições financeiras e dos órgãos públicos participam do momento mágico síntese do tributo em que se dá a transferência de recursos entre o setor privado e o setor público nos estritos limites impostos pela Constituição e pela legislação tributária[78]. A autuação dos agentes públicos tornou-se uma exceção para quando o aparato informatizado aponta que não houve o ingresso da receita.

---

[77] HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 102-103.

[78] "Atualmente, a administração tributária tem acesso aos valores da receita federal, já classificados por tributos e contribuições, num prazo de 5 dias após o ingresso nos bancos." A atribuição da atividade de

Com esse distanciamento dos agentes públicos da atividade de lançamento foi desenvolvido completo aparato para controlar as atividades dos particulares que possam implicar incidências tributárias. São escriturações eletrônicas, emissões eletrônicas de documentos fiscais, entregas de declarações do contribuinte para o fisco, cruzamentos de informações eletrônicas entre diversos órgãos públicos sobre as relações entre contribuintes etc.

Há alguns estudos tentando mensurar o esforço do setor privado no processo de arrecadação de tributos. Ainda que esses números possam ser aproximados, em razão da diversidade fatual de cada contribuinte, apontam a existência de grande esforço exigido do contribuinte brasileiro. Para ilustrar, identificamos uma pesquisa realizada pelo Banco Mundial e a International Finance Corporation, com o apoio da PricewaterhouseCoopers, em 2006, indicando que o Brasil era o país onde uma empresa média gastava mais horas para cumprir suas obrigações tributárias: 2.600 horas!

Time to comply (hours per year)

Least		Most	
United Arab Emirates	12	Czech Republic	930
Singapore	30	São Tomé and Príncipe	1,008
Iraq	48	Vietnam	1,050
Namibia	50	Bolivia	1,080
Ethiopia	52	Armenia	1,120
Oman	52	Nigeria	1,120
Thailand	52	Belarus	1,188
Spain	56	Cameroon	1,300
Switzerland	63	Ukraine	2,185
New Zealand	70	Brazil	2,600

"arrecadação de receitas federais à rede bancária está sujeita à autorização pela SRF, sob as seguintes condições: que o estabelecimento bancário seja habilitado pelo Banco Central do Brasil – BACEN a funcionar com carteira comercial; que não seja devedor à Fazenda Nacional; que preste contas da arrecadação em meio magnético; e que assine com a SRF contrato de prestação de serviços relativos à arrecadação federal." Cabe aos Bancos realizar os seguintes procedimentos: Validar dados extraídos dos Darf no ato do pagamento; Debitar em conta corrente bancária valores oriundos dos processos de parcelamento, bem assim os decorrentes de pagamentos efetuados por meio de terminais de auto-atendimento, *home banking* / *office-bank* e do sistema SISCOMEX; Transferir os valores arrecadados ao Tesouro Nacional, por meio de uma agência centralizadora das operações, em até 24 horas (fluxo financeiro) após a data da efetiva arrecadação; prestar contas à SRF dos valores arrecadados, em até 4 dias úteis (fluxo contábil), por meio do envio ou transmissão eletrônica ao SERPRO de arquivos magnéticos contendo dados dos Darf. Como se observa, não há participação das autoridades tributárias no processo de pagamento dos tributos, apenas procedimentos informatizados que são realizados pelas instituições financeiras. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/SistematicaArrec.htm#Histórico%20da%20Automação%20Bancária>

Fonte: *Doing Business in 2006; creating Jobs*. Co-publicação do World Bank e International Finance Corporation[79].

O estudo foi realizado considerando uma empresa de médio porte, embora, intuitivamente, seja possível afirmar que, quanto menor a empresa ou menos abastado o contribuinte, será mais difícil coletar e organizar informações e maior será o tempo envolvido.

A tributação precisa atender à praticidade. A sociedade precisa se esforçar para produzir riqueza e não para demonstrar ao fisco que tributou tal riqueza corretamente. Atualmente, as atividades de arrecadação cabem ao contribuinte, diante da larga utilização do lançamento por homologação. Além disso, as múltiplas declarações eletrônicas que os contribuintes são obrigados a apresentar exigem a manutenção de intenso trabalho nas grandes corporações. Esse mesmo cenário em pequenas e médias empresas pode se tornar ainda mais trágico, comprometendo o crescimento dessas sociedades.

A complexidade para o cumprimento de obrigações fiscais finda por se tornar um estímulo a mais para a informalidade em um país onde a alta carga tributária e a sensação de impunidade já são incentivos mais que suficientes para manutenção de muitas empresas à margem do sistema tributário. Por outro lado, a sonegação decorrente da informalidade reduz a arrecadação e força ainda mais o aumento da carga tributária, em um ciclo vicioso contra o desenvolvimento econômico.

Como acentua Octávio Fischer:

---

[79] Disponível em: < http://www.doingbusiness.org/documents/DoingBusines2006_fullreport.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2009, p. 46. A *Folha de S. Paulo*, em 08 nov. 2006, publicou reportagem comentando a pesquisa sob o título "Brasil é o pior em ranking mundial de impostos": "O Brasil aparece no último lugar em ranking divulgado ontem pelo Banco Mundial sobre o tempo gasto pelas empresas para manter em dia suas obrigações tributárias. Segundo o relatório, as empresas brasileiras consomem, em média, 2.600 horas cuidando do emaranhado tributário do país. O penúltimo colocado do ranking de 175 países é a Ucrânia, com 2.185 horas gastas anualmente. Entre os que têm sistemas de tributação mais simples, destacam-se os Emirados Árabes (12 horas) e Cingapura (30 horas). O relatório do Banco Mundial foi realizado em conjunto com a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers, que forneceu os dados relativos aos sistemas tributários dos países e a respeito de como as empresas lidam com eles no dia-a-dia. Na captação dos resultados, houve entrevistas diretas com os administradores das empresas que compõem a amostra da pesquisa." (Disponível em: < http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0811200606.htm.. Acesso em: 03 jan. 2009)

"Mas não é somente a complexidade do sistema tributário brasileiro, com a multiplicação de incidências das diversas esferas impositivas, que o torna ineficiente.

Há de se considerar, ainda, que o excesso de obrigações acessórias não é compatível com o princípio em questão [eficiência], porque, também, dificulta o desenvolvimento econômico. É neste ponto que a burocracia se torna perniciosa. A tentativa de controlar totalmente a vida e o atuar do contribuinte, por meio da determinação do cumprimento de inúmeras obrigações acessórias, é sim outro fator que torna o sistema ineficiente e que precisa ser muito bem refletido pelo Poder Público"[80].

Como assinala Hugo de Brito Machado:

"Na verdade, o excesso de obrigações tributárias acessórias reflete o comodismo da Administração, somado à desconfiança desta em seus servidores. A multiplicidade de obrigações acessórias chega a inibir a atividade econômica, e estimular a denominada atividade informal. Aliás, a prática parece demonstrar que a administração tributária em nosso país está menos preocupada com o desempenho da atividade econômica na total informalidade do que com o eventual descumprimento de alguma insignificante obrigação acessória pelo contribuinte que se encontra em situação fiscal absolutamente regular"[81].

Ressalte-se que em certas situações, especialmente com a utilização cada vez maior de processos informatizados, o excesso de obrigações acessórias presta-se às vezes para encobrir sérias irregularidades, abrindo ensejo para comportamentos fraudulentos que se escondem por trás de uma aparente regularidade. E com isto

[80] FISCHER, Octávio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / CEEU, 2006. p. 269.
[81] MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária* cit., p. 58.

> terminam sendo favorecidos contribuintes inescrupulosos, que se valem de procedimentos aparentemente corretos, capazes de enganar, ao menos por algum tempo, a administração tributária acomodada com apoio no enorme cipoal de burocracia"[82].

Para impor esse aparato necessário ao controle da arrecadação, houve sensível multiplicação dos deveres jurídicos tributários instrumentais aos quais o contribuinte e não contribuintes precisam atender. Nesse novo momento do Direito Tributário, o cumprimento de deveres jurídicos instrumentais ganhou novo *status* e também precisa ser confrontado com os limites da atuação estatal previstos na Constituição Federal.

Os deveres jurídicos instrumentais também são prescritos em normas gerais e abstratas e exigem a edição de normas individuais e concretas. A diferença verificada nos deveres jurídicos instrumentais tributários é que a norma individual e concreta somente é necessária para a aplicação das sanções previstas para a hipótese de descumprimento da prestação de tais deveres.

Leciona Paulo de Barros Carvalho que tal característica diferencia os deveres instrumentais da obrigação tributária, como vemos:

> "Nada diverso sucede com as relações jurídicas que veiculam os deveres instrumentais. Estão previstas, igualmente, em norma geral e abstrata, e também surgem para o direito mediante a expedição de norma individual e concreta, como no caso do tributo. Os deveres, enquanto previsão normativa, visam a estimular os destinatários no sentido de exercitarem certas condutas producentes daquela linguagem preliminar a que me referi e passam a existir, concretamente, em termos jurídicos, quando forem cumpridos pelos respectivos destinatários. A grande diferença reside na circunstância de que os deveres instrumentais se apresentam bastantes-em-si, exaurindo-se as expectativas normativas com a só realização da

[82] Idem, ibidem.

> conduta prevista, isto é, com a expedição das regras individuais e concretas que os múltiplos deveres consubstanciam...
>
> (...) Isto quer significar que apenas na hipótese de infração dos deveres instrumentais a ordem jurídica brasileira prevê a edição de norma individual e concreta a ser exarada pelo Poder Administrativo. Havendo satisfação, a própria norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo atestará o cumprimento do dever que fora estabelecido em caráter geral e abstrato"[83].

Os deveres jurídicos instrumentais incluem diversas atividades do contribuinte: a emissão de nota fiscal na venda de mercadorias, o controle contábil de seus ativos, passivos, receitas e despesas, a entrega de informações à administração tributária etc. Esses deveres sempre tiveram por objetivo permitir o acesso da administração tributária às informações sobre as atividades dos contribuintes, para que esta possa conferir o adequado cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Nesse aspecto, não houve alteração nos deveres jurídicos instrumentais com a informatização da administração tributária.

Elidie Bifano propõe uma classificação dos deveres instrumentais, considerando seus objetivos:

> "Os deveres instrumentais, objetivando atender a arrecadação e fiscalização de tributos, são inúmeros e, dificilmente, seriam exauridos nesta análise, entretanto, podem ser agregados e relacionados considerando-se seus objetivos: i) preparação de documentos: escrituração de livros fiscais e contábeis, emissão e escrituração de documentos, emissão de declarações; (ii) informações: cadastramento e sua atualização, atendimento a solicitações, apresentação e exibição de livros e documentos; (iii) submissão à fiscalização: atendimento à autoridade; (iv) arquivamento de documentos: manutenção, atendimento aos

[83] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* cit., p. 188-189.

> critérios informacionais de preparo e armazenamento, apresentação à autoridade"[84].

No contexto da multiplicidade de deveres jurídicos instrumentais também se perquire sobre como o contribuinte pode lidar com os erros que eventualmente cometa ao tentar cumprir corretamente tudo o que consta prescrito na legislação tributária. O Código Tributário Nacional dispõe sobre a possibilidade de denúncia espontânea de infração às normas tributárias, prevendo, inclusive, a exclusão da responsabilidade do agente. A rigor, uma informação incompleta poderia ser posteriormente revista, ou uma declaração não apresentada poderia ser apresentada fora de prazo no contexto da denúncia espontânea. As declarações não deveriam gerar tensões incontroláveis naqueles que estão obrigados a apresentá-las.

O contribuinte, porém, lida com alguns temas diretamente relacionados ao preenchimento de declarações e cumprimento de deveres jurídicos instrumentais. Primeiro, o estabelecimento de que sua declaração constituiu o crédito tributário, sendo indiscutível o débito declarado, embora o pagamento, a compensação ou a causa suspensiva da exigibilidade do crédito que informou dependa de comprovação perante o fisco. Segundo, as graves conseqüências de seus equívocos, porque a Lei n. 8.137/1990[85], ao tratar dos crimes contra a ordem tributária, adotou tipos tão abertos, que o contribuinte pode ter sérias dificuldades para demonstrar que não incorreu na conduta tipificada e que, se o fez, não houve o dolo de evadir ou fraudar pagamento de tributos. Ainda há que ser destacado, o constrangimento imposto pela não emissão de certidão de quitação fiscal (certidão negativa) pela simples existência de alguma divergência ou discrepância nas informações prestadas.

---

[84] BIFFANO, Elidie.Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Congresso do IBET III, Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 189.

[85] Exemplificando, destacamos algumas previsões da referida lei: "omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias" (artigo 1.º, I); "fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos..." (artigo 2.º, I); "... deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação" (artigo 1º, V); "a falta de atendimento da exigência de autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V."

Também merece menção a estrutura atual dos sistemas da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional. Na busca de proteção a fraudes, impede que a autoridade fiscal, mesmo diante da prova do pagamento ou da suspensão da exigibilidade do crédito, possa tomar providências para impedir a inscrição em dívida ativa, ou a propositura de execução fiscal, porque o procedimento adquiriu tamanha automação que o comando dado não é facilmente revertido.

Enfim, a constituição do crédito tributário, na prática, deixou de ser atividade privativa da autoridade administrativa, "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", para se tornar atividade de alto risco para o contribuinte, que pode ver-se compelido a liquidar tributo que não decorre da ocorrência do fato gerador, em montante que não corresponde ao previsto na legislação, ou ainda em situações onde não seria o sujeito passivo da obrigação.

Observa-se uma mudança relevante quanto ao cumprimento dos deveres jurídicos instrumentais. São diversas as declarações e informações a serem apresentadas pelo contribuinte. Essas declarações têm formato eletrônico, e seu tratamento pela fiscalização também é eletrônico, com uma premissa que não contempla a possibilidade de erros.

Dessa forma, os deveres jurídicos instrumentais adquiriram especial relevância na constituição do crédito tributário. Em especial, as declarações do contribuinte assumem grande importância no cenário da administração tributária informatizada. Para melhor analisar suas conseqüências para a constituição do crédito tributário, descreveremos em linhas gerais as declarações atualmente exigidas dos contribuintes e terceiros.

3.2. Declarações do contribuinte

Em nosso trabalho, o tema do emprego das novas tecnologias de informática e comunicação na apresentação de declarações adquire relevância tanto pela multiplicidade de declarações quanto pelo fato de que a algumas delas se conferiu a

característica de confissão de dívida com caráter substitutivo ao lançamento e exclusão do processo administrativo.

Vislumbramos um risco na atribuição do caráter de confissão de dívida, que da forma como foi estabelecido (primeiramente por decreto-lei com delegação para o Poder Executivo instituir as declarações, e posteriormente por lei ordinária, como veremos nos capítulos que seguem) poderia ser ampliado para a totalidade das declarações apresentadas pelo contribuinte. Ou pior, com a implantação do SPED, poderia qualquer informação gerada nos seus sistemas também ser considerada como constitutiva do crédito tributário, ensejando conseqüências semelhantes à DCTF.

Não faremos uma descrição de todas as declarações eletrônicas ou formulários eletrônicos criados pela Secretaria da Receita Federal porque são inúmeros os deveres jurídicos instrumentais que passaram a ser exigidos em forma eletrônica.

Em mera consulta ao *site* da Receita Federal é possível identificar inúmeros formulários e declarações eletrônicas que são passíveis de utilização tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica:

PESSOA FÍSICA:

Atividade Rural
Carnê Leão
Declaração de Porte de Valores – e-DPV
Declaração de Saída Definitiva do País
Declaração Final de Espólio
Declaração PAES
Derex – Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações
Dirf – Declaração Fonte
DIRPF – Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física
DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
Ganhos de Capital

Ganhos de Capital em Moeda Estrangeira
PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação
Renda Variável, Alienação de Ações, Ouro e Ativos Financeiros

PESSOA JURÍDICA

CPMF – Declarações da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
Dacon – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DBF – Declaração de Benefícios Fiscais
DCide – Declaração Cide-Combustíveis
DCP – Demonstrativo do Crédito Presumido
DCRE – Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DE – Demonstrativo de Exportação
Decef – Declaração de Exercício em Cargo, Emprego ou Função Pública Federal
Decred – Declaração de Operações com Cartões de Crédito
Derc – Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais
Derex – Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações
DICNR – Declaração de Impostos e Contribuições Não Retenção
DIF – Bebidas
DIF – Cigarros – Declaração Especial de Informações Fiscais Relativas à Tributação de Cigarros
DIF – Papel Imune
Dimob – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias
Dimof – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira
Dipi – Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados – Bebidas
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (inclusive Imunes e Isentas)

Dirf – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
DNF – Demonstrativo de Notas Fiscais
DOI – Declaração de Operações Imobiliárias
DPREV – Declaração sobre a Opção de Tributação de Planos Previdenciários
DSPJ – Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (Simples e Empresas Inativas)
DSTA – Declaração de Substituição Tributária do Setor Automotivo
GFIP/SEFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social
Paes – Declaração Paes – Parcelamento Especial
PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação
Perc – Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais
Sinco – Sistema Integrado de Coleta
ZFM – Declaração – Siscomex Internação

Além disso, para viabilizar o sistema e o controle de cumprimento das obrigações tributárias, cada pagamento está vinculado a um código específico de arrecadação. Esses códigos se multiplicam e são alterados de tempos em tempos, gerando com a pública e notória inconstância de nossa legislação tributária um fator a mais a ser considerado no contexto das declarações. A título de exemplo, uma busca no *site* da Secretaria da Receita Federal, pedindo para listar por ordem alfabética os códigos de receitas que são passíveis de pagamento pela pessoa jurídica apresenta 501 códigos diferentes!

O interesse nas declarações eletrônicas, que justificam a escolha das declarações a seguir, decorre da importância dessas declarações para a constituição do crédito tributário. Algumas, como a DCTF, adquirem especial relevância pela corrente interpretação de que teria caráter de confissão de dívida; outras, como a DIPJ, a Dirf e o Dacon, pelas inúmeras informações que colocam à disposição da Secretaria da Receita

Federal, mas que apenas são utilizadas para cruzamentos eletrônicos com a finalidade de identificar omissões do contribuinte, quando também poderiam servir de parâmetro para a coerência das informações prestadas pelo contribuinte de forma geral, indicando erros de preenchimento. Outras ainda adquirem valor porque são prestadas por terceiros que não estão envolvidos na relação tributária, mas que atuam como fiscais das ações dos contribuintes, carreando também aos sistemas da receita federal informações complementares que são utilizadas com freqüência para identificar omissões do contribuinte, mas não são usadas para indicar pagamentos a maior ou informações de débitos inexistentes incorretamente apontados em uma das inúmeras declarações.

Com a descrição das declarações fica claro que a Secretaria da Receita Federal dispõe de um conjunto cada vez mais completo de informações sobre cada uma das situações que podem gerar a incidência da norma tributária. Isto, sob o aspecto pragmático, deixa transparecer o quanto é excessivo o expediente de recorrer à tese da confissão de dívida, quando poderia exercer uma de suas atividades: fiscalizar, investigar, pesquisar, ainda que a partir das informações que lhe são fornecidas em meio eletrônico.

3.2.1. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF

Na DCTF, mais especificamente no campo denominado “pasta resumo”, constam os débitos apurados, os créditos vinculados a cada tributo e o saldo a pagar. Ressaltamos que não há na DCTF qualquer campo informando a base de cálculo do tributo, ou o aspecto material do fato gerador do tributo, ou a alíquota, ou seja, elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária. Em nosso entendimento, não estamos diante de instrumento de constituição do crédito tributário, mas diante de um informe sobre regularidade no cumprimento de obrigações tributárias.

A DCTF deve ser apresentada pelas pessoas jurídicas mensalmente, ou semestralmente, dependendo da hipótese em que se enquadre o contribuinte. Em seu corpo são informados os valores devidos e os valores utilizados para sua respectiva quitação dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto o vinculado a importação; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e

Seguro ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); Contribuição Social sobre o Lucro (CSL); Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (Cide-Combustíveis); e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessas para o exterior).

A DCTF está disciplinada na Instrução Normativa da SRF n. 583, de 20.12.2005, que tem como fundamento de validade diversas normas de hierarquia superior, conforme enuncia:

> "O Secretário da Receita Federal, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVIII do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n. 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no *art. 5.º do Decreto-lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984, no art. 16 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 18 da Medida Provisória n. 2.189-49, de 23 de agosto de 2001*, no art. 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 7.º da Lei n. 10.426, de 24 de abril de 2002, no art. 18 da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos arts. 4.º, 5.º e 8.º da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005 (...)"[86].

O artigo 16 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999[87], aponta que compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, permitindo que tal órgão estabeleça, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

---

[86] Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa n. 583, de 20/12/2005, publicada no *DOU* de 23/12/2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2005/in5832005.htm).

[87] Brasil. Lei n. 9.779, de 19/01/1999. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei977999.htm>.

Dele se infere unicamente que a DCTF encontra-se entre os deveres jurídicos instrumentais impostos a contribuintes e terceiros no interesse da arrecadação tributária.

O artigo 18 da Medida Provisória n. 2.189-49, de 23 de agosto de 2001[88], estabelece que, nas hipóteses em que admitida a retificação da DCTF, tal retificação terá o mesmo valor da declaração original, cabendo à Secretaria da Receita Federal expedir normas para disciplinar a retificação, definindo as hipóteses de admissibilidade e procedimentos.

O artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001[89], define que serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O artigo 7.º da Lei n. 10.426, de 24 de abril de 2002, com a redação dada pela Lei n. 11.051, de 29 de dezembro de 2004[90], determina que o sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, nos prazos fixados, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e estará sujeito a multas estabelecidas no mesmo artigo. São estabelecidas em lei penalidades para o descumprimento de deveres jurídicos instrumentais.

As outras duas leis referem-se a temas de compensação e controle de compensações, sendo irrelevantes para a nossa análise. Pretendemos deter-nos especialmente no artigo 5.º do Decreto-lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984, que dispõe:

---

[88] Brasil. Medida Provisória n. 2.189-49, de 23/08/2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2189-49.htm>.

[89] Brasil. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24/08/2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2158-35.htm>.

[90] Brasil. Lei n. 10.426, de 24/04/2002 e Lei 11.051, de 29/12/2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10426.htm e http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2004/lei11051.htm>.

> “Art. 5.º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.
>
> § 1.º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.
>
> § 2.º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2.º do artigo 7.º do Decreto-lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983.
>
> § 3.º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2.º, 3.º e 4.º do artigo 11 do Decreto-lei n. 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983”.

Aparentemente é esse dispositivo que pretende dar fundamento legal à previsão do artigo 11 da Instrução Normativa SRF n. 583/2005, que determina a inscrição em dívida ativa dos saldos a pagar identificados na DCTF, conferindo à DCTF a condição de constituição definitiva do crédito tributário, como segue:

> “Do Tratamento dos Dados Informados na DCTF
>
> Art. 11. Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.
>
> Parágrafo único. Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou

> suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos".

O leitor desatento poderia empolgar-se e dizer que, diante da previsão legal de que os valores declarados na DCTF podem ser inscritos em dívida ativa, não resta dúvida de que aí está a constituição definitiva do crédito tributário. Entretanto, uma leitura mais cuidadosa e calcada nos aspectos sintáticos de tal norma jurídica dentro sistema de direito positivo aponta em sentido diverso.

A disciplina sobre constituição do crédito tributário cabe à lei complementar no sistema da Constituição Federal de 1988, sendo o Código Tributário Nacional a legislação que cumpre a função da Lei Complementar em questão. O referido decreto-lei pretende alterar a forma de constituição do crédito tributário, determinando que a comunicação de existência de crédito tributário em documento fiscal caracterizará confissão de dívida e permitirá a cobrança do crédito. A pretendida alteração na constituição do crédito tributário com delegação ao Executivo para criar obrigações mostra-se, de pronto, incompatível com o sistema constitucional de 1988, que exige lei complementar para tal matéria.

Ainda que abandonado o critério formal, tem-se, pela sistemática da Constituição Federal e do CTN, que a obrigação e o crédito tributário somente podem surgir nos estritos limites da legislação, não podendo decorrer da vontade do contribuinte. A confissão não poderia fazer surgir o crédito. No máximo, seria possível ao contribuinte confessar o crédito tributário que estivesse definitivamente constituído, como, por exemplo, pela desistência de um processo administrativo decorrente de impugnação de lançamento em curso.

O Decreto-lei 2.124/1984 não é norma geral em matéria tributária, versando, especificamente, sobre o Imposto sobre a Renda. E, uma vez recepcionado o CTN como lei complementar, em decorrência do princípio da hierarquia das leis, a previsão do § 1.º do art. 5.º do Decreto-lei 2.124/1984, por contrariar o art. 142 daquele Código, não sobrevive ao confronto normativo.

Além disso, o texto da referida instrução normativa, traz inovação muito grande que confronta com o artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Temos que o Secretario da Receita Federal definiu que uma auditoria interna poderia apurar diferenças, constituir o crédito representado por esses valores e encaminhar para a inscrição em dívida ativa, sem sequer dar ciência disso ao contribuinte. Parece que tal inovação, por implicar revogação do artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não seria possível apenas com a manifestação da Secretaria da Receita Federal, sem a participação dos órgãos legislativos.

Ainda que instituído por lei, mesmo que por lei complementar, não poderia ser repudiado o princípio da legalidade e do devido processo legal. Diante da prova de inocorrência do fato gerador, ou da ocorrência do fato gerador em condições diversas das apontadas no documento que pretendeu veicular a cobrança do crédito, a cobrança não pode subsistir. Portanto, subtrair o direito do contribuinte de realizar tal prova, ou atribuir presunção absoluta a partir de suposta confissão de débito, são expedientes que não encontram amparo na Constituição Federal nem – é importante ressaltar – sequer no Decreto-lei n. 2.124/1984. Retomaremos essa questão ao analisarmos o tema da confissão de dívida, em capítulo subseqüente.

A incidência de erros no preenchimento da DCTF é tão comum, que o próprio *site* da Secretaria da Receita Federal orienta o contribuinte a verificar os erros mais comuns. São apontados:

a) erro ao transcrever o DARF;

b) a utilização de um mesmo DARF de pagamento a maior para liquidar mais de um débito;

c) a utilização de mais de um DARF para liquidar um único débito;

d) não informação do pagamento em quotas (com o alerta de que ao assinalar esta opção não será possível vincular créditos do contribuinte);

e) indicação incorreta do período de apuração, onde há destaque para os tributos de apuração semanal, porque o mês da tabela da receita pode englobar dias de outros meses, uma vez que as semanas incluídas em cada mês são contadas pelos sábados[91];

[91] “Dicas para acertar sempre: na agenda tributária, a semana começa no domingo e termina no sábado e o mês terá tantas semanas quanto o número de sábados dentro do mês. Assim, a "semana" de ocorrência do fato

f) vinculação de compensações, onde a informação exige preenchimento de vários campos, além do pedido de compensação eletrônico;

g) vinculações de suspensão por medida judicial, onde a indicação é a apresentação de um dossiê com informações do processo[92].

Outros itens fazem parte da lista, mas, mesmo reconhecendo que o preenchimento pode gerar erros, não se cogita de, a partir do identificado na DCTF, investigar o que houve ou intimar o contribuinte para esclarecimentos antes da remessa para inscrição em dívida ativa. As discrepâncias viram débitos que impedirão a emissão de certidões de regularidade fiscal, sendo estabelecida a possibilidade de retificação da DCTF em hipótese de erro de fato

3.2.2. A legislação sobre declarações eletrônicas do imposto sobre a renda: DIPJ e DIRPF

A instituição de obrigações acessórias aos contribuintes para o fornecimento de elementos para a fiscalização e arrecadação de tributos é perfeitamente compatível com o sistema tributário vigente, sendo, inclusive, imprescindível. Nesse campo, a introdução das declarações pela via eletrônica revolucionou o sistema tributário.

Diferentemente do que ocorre com a DCTF, a DIPJ e a DIRPF não são tratadas como instrumentos de confissão de dívida, mas conferem elementos para a fiscalização do imposto sobre a renda em suas múltiplas formas. Identificadas discrepâncias nas informações, são emitidos autos de infração eletrônicos ou, eventualmente, intimações com solicitações de esclarecimento.

---

gerador (PA) poderá englobar dias de outro mês. Exemplo: Em julho de 2004, em termos de agenda tributária, há 5 "semanas", pois os dias 03, 10, 17, 24 e 31 são sábados e pertencem ao próprio mês. Assim, o PA da primeira semana de julho compreendeu os fatos geradores ocorridos entre 27 de junho e 03 de julho de 2004. Verifique o calendário de junho: esse mês teve 4 "semanas", sendo que a primeira englobou os fatos geradores ocorridos entre 30 de maio e 05 de junho, e a última, os fatos geradores ocorridos entre 20 e 26 de junho."< http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/FISCEL/orienta.htm>

[92] "O contribuinte deverá comparecer à Unidade de sua jurisdição munido da documentação comprobatória (Petição inicial; decisão judicial que houver concedido a medida liminar ou tutela antecipada; comprovantes dos depósitos judiciais ou demonstrativos da compensação efetuada por determinação judicial, quando for o caso; certidão narratória da ação que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário)" <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/FISCEL/orienta.htm>

Essas declarações carreiam aos computadores da Secretaria da Receita Federal muitas informações sobre as empresas, permitindo o acompanhamento das atividades dos contribuintes. Aqui, porém, adequadamente não passam de informações que podem auxiliar na fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias pelo contribuinte. Não se confere aos elementos trazidos pelo contribuinte a condição de constituição da obrigação tributária, mas o pagamento antecipado pelo contribuinte estará sujeito ao lançamento por homologação.

3.2.3. Declaração de Impostos Retidos na Fonte e Informações obrigatórias de não contribuintes (instituições financeiras, cartórios de registro de imóveis)

A legislação tributária também impõe a não contribuintes a obrigação de informar. Essas informações são apresentadas sob a forma de declaração por pessoas físicas ou jurídicas que possam ter participado ou tomado conhecimento de eventos que estão relacionados a fatos geradores de tributos. Nesse caso, as declarações desses terceiros também não substituem o lançamento tributário, ou a sua constituição, seja pelo contribuinte, na forma do artigo 150 do CTN, seja pela administração tributária. Não há autorização para que terceiros, que não a administração tributária, constituam o crédito tributário.

Novamente, é revolucionária a possibilidade de a administração tributária poder contar eletronicamente com informações sobre operações de liquidação financeira, transmissão de títulos e valores mobiliários, transmissão de bens imóveis etc. A pergunta, nesse caso, é apenas: Qual o limite para tais informações?

A Declaração de Impostos Retidos na Fonte é preenchida por aqueles que, na condição de responsáveis tributários, realizam retenções do imposto sobre a renda. Nesse caso, a informação transmitida é estritamente sobre tributo retido e recolhido aos cofres públicos. Tal informação é imprescindível para o controle da arrecadação tributária e apenas confirma elementos que já foram apresentados nas respectivas guias de recolhimento. Além disso, é informação solicitada de responsável

tributário, portanto de sujeito passivo da obrigação tributária na forma do artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

A Declaração sobre Atividades Imobiliárias (Dimob) é preenchida por aqueles que participaram de transações imobiliárias. As informações também guardam intrínseca relação com fatos geradores de tributos e, a rigor, também trariam de forma organizada dados que estariam disponíveis nas declarações dos contribuintes quanto a eventual ganho de capital ocorrido ou em declarações de imposto de transmissão estadual ou municipal. Além dessa declaração, os cartórios envolvidos em transações imobiliárias apresentam a Declaração de Operações Imobiliárias (DOI) com informações sobre as operações. Se considerarmos que o ganho de capital é informado pela pessoa física e pela pessoa jurídica, podemos afirmar que operações imobiliárias podem ser rastreadas de várias formas pelas autoridades tributárias federais.

Recentemente, porém, diante da não prorrogação da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras)[93], foi introduzida a declaração de informações sobre movimentação financeira – Dimof[94], a ser apresentada pelas instituições financeiras com dados sobre a movimentação de seus clientes. Caberia às referidas instituições apresentar dados sobre a movimentação financeira de seus clientes. Nesse caso, a informação em si não traz qualquer vínculo mais estreito com o fato gerador de tributos, sendo informação mediata para identificação de eventuais obrigações tributárias não adimplidas. As pessoas obrigadas a prestar as declarações não têm uma relação, um vínculo, com o fato gerador de tributos que possa justificar a obrigação. Aqui, há muitas dúvidas sobre a sustentação da exigência de tal declaração diante do nosso sistema constitucional.

A Dimof coloca à disposição da Secretaria da Receita Federal informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes sem autorização judicial e como procedimento ordinário, independentemente de qualquer processo administrativo

[93] Em 13.12.2007, a prorrogação da CPMF foi rejeitada pelo Senado, encerrando um período de 11 anos de cobrança de uma contribuição que surgiu como provisória, mas permaneceu por mais de uma década. Tal contribuição, além de seu aspecto arrecadatório, permitia, pelo controle da CPMF recolhida, relevante informação sobre a movimentação bancária dos contribuintes. As informações da CPMF transformaram-se em matéria-prima básica da fiscalização do imposto sobre renda, em especial no caso de pessoas físicas.

[94] Instituída pela Instrução Normativa n. 811, de 28.01.2008, com programa aprovado pela Instrução Normativa n. 878, de 15.10.2008. A primeira apresentação da Dimof ocorreu em 15.12.2008, com informações referentes ao 1.º semestre de 2008.

decorrente de suspeita de sonegação ou outra atividade ilícita. É um precedente perigoso sobre os limites do dever de informar[95].

Para o nosso tema, o mais relevante é observar que a instituição de deveres instrumentais (obrigações acessórias) não é faculdade ilimitada concedida à administração tributária que possa torná-la o temível "Big Brother"[96], capaz de penetrar na intimidade dos cidadãos para vasculhar qualquer informação que possa contribuir com o trabalho de fiscalização. É importante avaliar se o princípio da razoabilidade também não se aplica à criação de deveres instrumentais, tema que abordaremos adiante.

Nesse aspecto, embora ainda não esteja vigente, o SPED corre grande risco de colocar à disposição da administração tributária volume de informações que não podem ser consideradas como imediatamente pertinentes para a identificação da ocorrência do fato gerador, visto que mesmo os livros contábeis das empresas estarão à disposição, em ambiente virtual, às autoridades públicas. Muita parcimônia será necessária na utilização da informação e na sua manipulação, sob pena de transformar uma revolução tecnológica em uma involução no campo das liberdades públicas. Infelizmente, pelo noticiado nos jornais[97], parece que o futuro reserva amplo debate sobre a eficiência da disponibilização em ambiente virtual de volume tão relevante de informações.

3.2.4. Limites aos deveres jurídicos instrumentais

Será que as normas que instituíram e disciplinam os deveres jurídicos instrumentais, em especial as que se referem às declarações destinadas à

---

[95] O artigo 6º da Lei Complementar nº 105/02 dispõe que a fazenda somente pode examinar documentos protegidos pelo sigilo bancário "quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

[96] Personagem do romance *1984*, de George Orwell, que se tornou expressão utilizada internacionalmente para designar o controle totalitário exercido sobre a sociedade e que retira o direito à intimidade de seus integrantes. No romance de ficção científica, cada pessoa era vigiada vinte e quatro horas por dia pelo onisciente e onipresente Big Brother.

[97] O *Estado de S. Paulo*, em matéria veiculada em 1.º de dezembro de 2008, informa: "'Big Brother' Tributário entra em vigor em janeiro. Empresas terão de substituir papelada por um novo sistema eletrônico. (...) Nessa data entrará em vigor um novo sistema da Receita Federal que obriga as companhias a substituir toda a papelada contábil e tributária por arquivos eletrônicos. Pelo impacto da mudança, especialistas já batizaram Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) de 'big brother' fiscal. (...) Com o emaranhado e obrigações acessórias do sistema tributário nacional, a expectativa dos especialistas é que ocorra um aumento no número de autuações e multas a partir do Sped. (Reportagem de Marianna Aragão. Caderno Economia., p. B10).

constituição e cobrança do crédito tributário autorizam tanta automação? São aceitáveis as conseqüências práticas hoje impostas aos contribuintes envolvidos em episódios de discrepâncias do sistema? Onde está o controle interno da legalidade pela administração pública, antes presente na revisão do lançamento no âmbito do processo administrativo e na verificação final dos valores a serem inscritos em dívida ativa? Como distinguir, na aplicação automatizada, as situações de sonegação e evasão fiscal das hipóteses em que o contribuinte pretendia cumprir corretamente as suas obrigações tributárias, mas foi surpreendido por um erro na informação ou pela ausência de parâmetros no sistema que pudessem alcançar a sua situação especial em face da norma tributária?

Algumas dessas questões podem ser respondidas a partir da análise da própria legislação que criou as declarações eletrônicas dos contribuintes, e outras exigirão incursões também por princípios constitucionais para a elaboração de interpretação que resguarde a lógica necessária ao sistema jurídico.

Há ainda plausíveis dúvidas quanto à possibilidade de instituição de obrigações acessórias, com conseqüências diretas sobre a constituição do crédito tributário, utilizando-se de delegação ao Poder Executivo, como feito tanto no artigo 5.º do Decreto-lei n. 2.124/1984, quanto no artigo 16 da Lei n. 9.779/1999. Poderia um dever jurídico instrumental sem previsão em lei ser imposto ao sujeito passivo ou a terceiros pela administração tributária? Tal permissão seria aplicável mesmo na hipótese em que tal dever jurídico instrumental pretende ser instrumento para a constituição definitiva do crédito tributário?

Nesse contexto, entendemos necessária melhor reflexão sobre os limites possíveis para a instituição dos deveres jurídicos instrumentais. Precisamos aprofundar o tema da ficção e da presunção no Direito Tributário para verificarmos se encontram respaldo no sistema positivo as normas que instituíram as declarações do contribuinte como “confissões de dívida”. Esse caminho passa necessariamente por um exame dos princípios constitucionais tributários que são os limites para a produção das normas de hierarquia inferior no conjunto de normas do direito positivo.

Não pretendemos, ainda, avançar no tema do princípio da legalidade, que será abordado em outro capítulo, mas é possível antecipar que é

incompatível com a legalidade a criação de obrigações aos cidadãos com reflexos imediatos em seus direitos e em seu patrimônio, sem amparo em autorização legislativa veiculada por lei que assim disponha.

4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

Na Constituição Federal encontramos como deve ser a organização e funcionamento do Estado. Ao disciplinar a atividade estatal, a Constituição impõe limites ao Estado e aos indivíduos que a ele se submetem.

Sem aprofundar na incursão pela teoria geral do Estado, podemos recolher de seus ensinamentos que a regulação das condutas intersubjetivas dentro de um sistema jurídico pressupõe a existência de um Estado cuja força e aptidão para impor normas efetivas é reconhecida pelos seus cidadãos e pelos demais Estados[98]. Não existe Estado que não se auto-regulamenta e que não confira efetividade às normas que impõe[99]. Mesmo em organizações supranacionais, como a União Européia, o que confere efetividade às normas supranacionais é a inserção destas no sistema jurídico positivo interno pelos tratados firmados pelo Estado membro.

Nas diversas relações entre Estado e cidadão, verificam-se diversas restrições aos direitos dos cidadãos em favor do Estado, entre as quais está a restrição à propriedade em favor do Estado, por meio da relação tributária, para que o Estado possa contar com recursos financeiros para realizar as ações previstas como necessárias para atingir os objetivos de sua existência. Em um campo teórico, o cidadão, utilizando a figura do pacto social de filósofos do liberalismo como Hobbes, Locke e Rousseau[100], abdica de

---

[98] Nas palavras de Kelsen: "Diz-se, às vezes, que o Estado é uma organização política pelo fato de ter, ou de ser, 'poder'. O estado é descrito como o poder que se encontra por trás do Direito, que impõe o Direito. Na medida em que tal poder existe, ele nada mais é que o fato de que o Direito em si é efetivo, de que a idéia de normas jurídicas prevendo sanções motiva a conduta dos indivíduos, exerce uma compulsão psíquica sobre os indivíduos. (...) Descrever o Estado como 'o poder por trás do Direito' é incorreto, já que sugere a existência de duas entidades distintas onde existe apenas uma: a ordem jurídica..." KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 274-275.

[99] "Em primeiro lugar, a noção de soberania deve localizar-se no mundo do direito, consubstanciando assim um conceito jurídico (e não um conceito meramente político), ou seja, deve exprimir uma qualidade jurídica do poder do Estado. Com um tal sentido, a soberania significa 'o poder jurídico supremo' e constitui uma 'característica necessária do poder estadual perfeito' tanto no plano do direito interno (soberania interna) como no plano do direito internacional (soberania externa). Por força da soberania, o poder do Estado é, internamente, o poder juridicamente mais elevado, o que significa duas coisas: positivamente, está acima de todos os outros poderes, incluindo, assim, a 'competência da competência', e, negativamente, não obedece a qualquer outro poder, dispondo especificamente do 'monopólio da violência legítima'." NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 296.

[100] Sobre a evolução das formas de Estado até a idéia de Estado de Direito, ver: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de direito e constituição*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1-23.

parcela de sua liberdade e de seu patrimônio por reconhecer a necessidade de existência de um Estado que pacifique as relações intersubjetivas e cumpra outras inúmeras funções importantes para o adequado funcionamento da vida em sociedade.

Vemos a relação tributária como manifestação do direito de propriedade, onde, em vez de colocar todo o seu patrimônio à disposição do Estado, como historicamente observado nas relações feudais e dos Estados absolutistas, os cidadãos acordam as regras e condições em que renunciarão a uma parcela de seu patrimônio para financiar as atividades do Estado.

O tributo é corolário do direito de propriedade, sendo figura que apenas faz sentido quando coexistente com a propriedade privada[101]. Se constituído um Estado onde não se reconhece o direito de propriedade aos cidadãos, no conceito de que todos os bens são coletivos (como no comunismo e socialismo utópicos), não há como transferir recursos da propriedade privada para a propriedade pública. Por mais criticado que possa ser o dever de pagar tributo nas sociedades modernas, é necessário reconhecer o seu papel como conquista do cidadão[102] na defesa de seu direito de propriedade[103].

Reconhecemos esses traços da teoria geral do Estado como relevantes para as investigações semânticas dos limites ao poder de tributar. Entretanto, não vislumbramos no presente estudo o objetivo de fixar de forma profunda e exaustiva tais limites. Pretendemos apenas colher alguns desses limites, que são relevantes para a análise da relação entre Estado e contribuinte no ambiente informatizado.

---

[101] "The right to tax is founded in recognition of individual property rights. A society that does not recognize individual property rights of any kind would find it difficult to levy taxes, as they are commonly understood. (…) Recognition of individual property rights presupposes some element of liberty of the individual. It also presupposes a social order that recognizes rights as against other people and duties and obligations within that social order." BENTLEY, Duncan. Ob. cit., p. 12-13.

[102] "O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo." TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação; imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 5-6.

[103] "Por fim, menciona-se que os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam singularmente considerados, como específicos pressupostos da protecção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objeto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal." NABAIS, José Casalta. Ob. cit., p. 59-60.

4.1. Princípios como normas do sistema

Neste item nos ocupamos de conciliar nosso entendimento de que o ordenamento jurídico possui homogeneidade sintática porque formado unicamente por normas jurídicas, com o fato de que os princípios também integram o ordenamento e sobre o mesmo exercem forte influência, sendo decisivos no processo de construção de sentido das normas jurídicas.

O primeiro ponto a ser destacado é a polissemia própria do vocábulo "princípio", que pode comportar múltiplas acepções. Podemos tomar princípio como finalidade, base, início, valor, causa etc., enfim, em inúmeras definições[104].

No Direito, o "princípio" também é referido de várias formas. Há autores como Canaris, que distinguem princípios e normas[105], há quem se refira aos princípios como algo externo ao sistema jurídico e que deve necessariamente ser por ele observado, como Perelman[106], ou ainda como normas, como descrito por Alexy[107]. Há ainda a visão de Larenz, para quem os princípios sempre estão a exigir concretização, não

---

[104] Como informa ABBAGNANO: "Aristóteles foi o primeiro a enumerar completamente seus significados. Tais significados são os seguintes: 1.º ponto de partida de um movimento, p. ex., de uma linha ou de um caminho; 2. o *melhor* ponto de partida, como p. ex., o que facilita aprender uma coisa; 3.º ponto de partida efetivo de uma produção, como p. ex., a quilha de um navio ou os alicerces de uma casa; 4.º causa externa de um processo ou de um movimento, como p. ex. um insulto que provoca uma briga; 5.º o que, com a sua decisão, determina movimentos ou mudanças, como p. ex. o governo ou as magistraturas de uma cidade; 6.º aquilo de que parte um processo de conhecimento, como p. ex. as premissas de uma demonstração. Aristóteles acrescenta a esta lista: 'Causa também tem os mesmos significados, pois todas as causas são princípios. (...) (grifo no original)." ABBAGNANO, Nicola. Ob. cit., p. 792.

[105] "No que toca, em primeiro lugar, a um sistema de normas, surge este como pouco significativo, porquanto se deve procurar, justamente, a conexão aglutinadora das normas – e esta não pode, por seu turno, consistir também numa norma; de facto, os princípios jurídicos unificadores e significantes só numa parte demasiado pequena se deixam formular na forma de normas que devam ser firmemente delimitadas segundo as previsões e estatuições normativas e, assim, recuam perante a articulação mais flexível do princípio." CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito* Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 81.

[106] "Contrariamente às doutrinas do positivismo jurídico que proscreve a retroatividade das leis, especialmente em direito penal (*nulla poena sine lege*), admitiu-se que os princípios gerais do direito, comuns a todos os povos civilizados, constituem regras de direito que, num Estado de direito, não se podem ignorar nem violar. Assim é que as leis nacional-socialistas, na medida em que eram iníquas, foram consideradas contrárias ao direito" (grifos do original). PERELMAN, Chaim. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 436.

[107] "... Os princípios são enunciados normativos de um alto nível de generalidade que, normalmente, não podem ser aplicados sem agregar premissas normativas adicionais e, muitas vezes, experimentam limitações através de outros princípios..." ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. São Paulo: Landy, 2005. p. 252.

tendo de pronto uma previsão e uma conseqüência jurídicas[108]. E podemos ainda avaliar as lições de Dworkin, para quem princípios e normas são distintos tanto na lógica quanto na forma, mesmo quando há certo grau de positivação de um dado princípio[109]. Enfim, o termo princípio comporta inúmeras acepções e abordagens. Entendemos que essas abordagens atendem a métodos e análises com metodologias próprias, razão pela qual não nos propusemos confrontá-las ou eleger as acepções mais adequadas[110]. Nossa proposta é identificar a acepção de princípio que melhor se coaduna com a proposta metodológica de nosso estudo de examinar o direito positivo como um sistema de normas jurídicas.

---

[108] "Os princípios jurídicos não têm o carácter de regras concebidas de forma muito geral, às quais se pudessem subsumir situações de facto, igualmente de índole muito geral. Carecem antes, sem excepção, de ser concretizados. Mas cabe a este respeito distinguir vários graus de concretização. No grau mais elevado, o princípio não contém ainda nenhuma especificação de previsão e conseqüência juídica, mas só uma ideia jurídica geral, pela qual se orienta a concretização ulterior como por um fio condutor. Desta espécie são, por exemplo, o princípio do Estado de Direito, o princípio do Estado Social, o princípio do respeito pela diginidade da pessoa humana, da autodeterminação e da responsabilidade pessoal. Os primeiros indícios de uma especificação de previsão e consequencia jurídica e, portanto, do começo da formação de regras, mostram-nos princípios tais como o preceito de igual tratamento jurídico de situações de facto idênticas, o princípio da confiança, nas suas diversas vertentes, como, por exemplo, enquanto proibição de retroactividade de leis desvantajosas ou como base de uma responsabilidade por confiança no Direito privado, o preceito da salvagrauda da boa fé em todas as relações jurídicas especiais, o princípio da culpa, o princípio da responsabilidade pelo risco e o de uma imputação daqueles riscos que alguém há-de suportar..." LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamego, do original alemão intitulado *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. ed. (1991). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 674-675.

[109] Sobre a diferença entre princípios e regras, a lição de Dworkin é bastante relevante. A rigor, ele está se referindo a princípio como valor e não como norma. Vale observar que ele aponta a questão do peso dos princípios no caso concreto. "A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. (...) Um princípio (...) não pretende estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária. Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas [ainda assim] necessita uma decisão particular. (...) Pode haver outros princípios ou outras políticas que argumentem em outra direção (...) Se assim for, nosso princípio pode não prevalecer, mas isso não significa que não se trate de um princípio de nosso sistema jurídico, pois em outro caso, quando essas considerações em contrário estiverem ausentes ou tiverem menor força, o princípio poderá ser decisivo. Tudo o que pretendemos dizer, ao afirmarmos que um princípio particular é um princípio de nosso direito, é que ele, se for relevante, deve ser levado em conta pelas autoridades públicas, como [se fosse] uma razão que inclina numa ou noutra direção. (...) Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou da importância. Quando os princípios se intercruzam (...) aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política é mais importante que outra freqüentemente será objeto de controvérsia. (...) As regras não tem essa dimensão. Podemos dize que as regras são *funcionalmente* importantes ou desimportantes. (...) Se duas regras entram em conflito uma delas não pode ser válida." DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. e notas Nelson Boeira, do original *Taking rights seriously* (1977). São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39-41.

[110] Sobre o tema princípios e especialmente sobre suas diversas acepções, além das obras mencionadas nas notas precedentes, conferir: CIANCIARDO, Juan. Princípios e regras: uma abordagem a partir dos critérios de distinção. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação* cit., p. 105-118.

Paulo de Barros Carvalho vê os princípios como normas, condição essencial para que integrem o sistema do direito positivo, pois precisam partilhar da mesma identidade sintática:

> "O corolário natural de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações lingüísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque 'princípios' são 'normas jurídicas' carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes, influindo vigorosamente sobre a orientação da ordem jurídica"[111].

Entretanto, não deixa de reconhecer a polissemia do termo e seus diversos significados:

> "Neste tema, há que se ter como premissa que, sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas, estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função de seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos.
>
> Em direito, utiliza-se o temo 'princípio' para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para

[111] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* cit., p. 252.

> apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.
>
> Assim, nessa breve digressão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos 'princípio' como 'norma'; nos dois últimos, 'princípio' como 'valor' ou como 'critério objetivo' "[112].

Concordamos com essa visão, que distingue o princípio como valor e o princípio como norma. Vemos que "princípio" pode ser definido como norma, mas também como uma forma de concretização de valores que ainda não alcançou a condição de norma jurídica, como na visão de Canaris:

> "Na verdade, a passagem do valor para o princípio é extraordinariamente fluida; poder-se-ia dizer, quando se quisesse introduzir uma diferenciação de algum modo praticável, que o princípio está já num grau de concretização maior do que o valor: ao contrário deste, ele já compreende a bipartição, característica da proposição de Direito em previsão e conseqüência jurídica (...)"[113].
>
> "Os princípios não valem sem exceção e podem entrar em oposição ou em contradição entre si. (...)"[114].

[112] idem, ibidem, p. 256-257.
[113] CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. cit., p. 86.
[114] Idem, ibidem, p. 88.

> "Finalmente, os princípios necessitam, para a sua realização da concretização através de subprincípios e de valorações singulares com conteúdo material próprio. De facto, eles não são normas e, por isso, não são capazes de aplicação imediata, antes devendo ser normativamente consolidados ou 'normativizados' (...)"[115].

Entretanto, entendemos que os princípios, quando ainda não normativizados, não se enquadram no contexto do estudo aqui proposto, que se resume à análise do direito positivo. Não compartilhamos da visão de Cristiano Carvalho, para quem a aplicação de princípios levaria a um subjetivismo que poderia afetar princípios importantes como a segurança jurídica. Vejamos suas palavras:

> "Portanto, entre regras e princípios, isto é, entre obrigações, proibições e permissões fortes e valores insculpidos em mandamento de generalidade própria dos princípios, devem prevalecer sempre as regras. Do contrário, os próprios alicerces dos sistemas, como a segurança jurídica, a separação dos poderes, a legalidade e o devido processo legal, dentre outros, é que serão violados pela arbitrariedade subjetivista do aplicador do direito"[116].

Os princípios de aplicação inegável no sistema são os "princípios normas" que integram o sistema e nele estão esculpidos expressa ou implicitamente. A aplicação dos "princípios valores" pode gerar mais dúvidas quanto à necessária subjetividade em sua aplicação. Só não podemos esquecer que direito é linguagem e como tal objeto constante de interpretação, que permite a construção de sentido das normas de várias formas, inclusive conflitantes, como se observa diariamente nos conflitos submetidos ao Judiciário. Portanto, a não aplicação dos "princípios valores" não afasta completamente o subjetivismo e jamais afastará. Apenas as regras de competência e composição de conflitos podem pacificar interpretações, reduzindo o alcance de algumas interpretações. Entendemos que os princípios são aplicados como normas do sistema, e os valores que os inspiram podem ser utilizados como guias na construção de sentido das

---

[115] Idem, ibidem, p. 96.
[116] CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 234.

normas, ajudando o aplicador da lei a esposar uma construção de sentido em detrimento de outra não direcionada a um dado valor[117].

A distinção, porém, é tênue[118], porque todas as normas sofrem carga valorativa na medida em que resultam de construção e decisão política[119]. Por outro lado, mesmo positivados, alguns princípios trazem carga de valor tão intensa que exigem alto grau de subjetividade e uma avaliação de pesos relativos, como ocorre com os valores[120]. Nos capítulos seguintes, veremos que o princípio da legalidade e o princípio da eficiência da administração pública, ambos positivados e inegavelmente integrantes do direito positivo, podem colidir no caso concreto, exigindo que as normas que neles se fundamentam tenham seu sentido construído de modo a preservar ambos os valores neles inseridos.

Nos limites deste trabalho abordamos apenas do direito positivo e nos limitaremos aos princípios como normas.

É claro que os princípios, em sua acepção de valor, são de grande importância para construir interpretações, contribuem para o estudo da semântica das normas, mas estão fora do sistema positivo e exigem abordagem própria da filosofia, da

---

[117] "Os valores são destituídos de eficácia jurídica direta. Não pode o juiz sacar diretamente da idéia de justiça ou de segurança jurídica o fundamento de sua decisão. Só com intermediação dos princípios podem se concretizar na ordem jurídica. (...) Os valores se concretizam, se atualizam e se expressam pelos princípios. (...) Os princípios constitucionais, conseguintemente, embora não se confundam com os valores, se vinculam ou decorrem dos ditos valores da liberdade, da justiça, da segurança jurídica. Alguns princípios, contudo, pela sua grandeza, se vinculam a valores diversos sob diferentes perspectivas, como ocorre, por exemplo, com o princípio da Federação, que serve de garantia à liberdade e, simultaneamente, propicia a concretização da justiça (especialmente no que concerne à distribuição de rendas) e da segurança jurídica (competência processual). Essa vinculação dos princípios aos valores não significa que possam eles ser deduzidos destes *more geométrico*. A verdade é que os princípios jurídicos tanto se afirmam por *dedução*, a partir dos valores, como por *indução*, a partir das regras e das sentenças, sem que daí se possa extrair o corolário da normatividade do fático." TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...* cit., p. 196-198.

[118] "Às vezes, regras e princípios podem desempenhar papéis bastante semelhantes e a diferença entre eles reduz-se a uma questão de forma." DWORKIN, Ronald. Ob. cit., p. 44.

[119] Como destaca Tácio Lacerda Gama: "O direito é objeto cultural, seus enunciados são introduzidos, no sistema de direito positivo, segundo escolhas valorativas." GAMA, Tácio Lacerda. Ob. cit., p. 143.

[120] "Os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são valores, na medida em que lhes adjudicamos um vector semântico axiologicamente determinado. (...) Na pragmática da comunicação jurídica é muito difícil perceber e comprovar os 'valores' impregnados nas formulações normativas da Constituição da República Federativa do Brasil. Experimentemos, por exemplo, lidar com o valor 'justiça', com 'segurança jurídica', com 'igualdade'." CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 262.

teoria dos valores, pois dotados de critérios outros para aproximação[121]. Entretanto, não negamos que o alto teor axiológico de algumas regras positivadas também nos conduz às avaliações axiológicas próprias dos valores[122]. Como pondera Paulo de Barros Carvalho:

> "Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma 'N' conduz um vector axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um 'princípio'. Quer isto significar, por outros torneios, que 'princípio' é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento"[123].

Os princípios positivados abordados neste trabalho incluem os princípios positivados implícitos, visto que não se pode conferir a estes uma posição hierárquica inferior aos princípios expressos. Novamente, recorrendo aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

> "Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes

---

[121] "A significação de um valor é marcada pela subjetividade. O intérprete não dispõe de critérios objetivos para aferir se o princípio foi ou não violado. Há predominância de referências pessoais, sentimentos, noções mutáveis segundo a situação e o intérprete. Investigar valores como o princípio da igualdade, justiça, segurança jurídica, é caminhar em terreno movediço, sujeito à grande variação semântica, tendo em vista a escassez de critérios intersubjetivos e objetivos de aferição desses conceitos. O que é justo e igual para uns, nem sempre o será para outros." GAMA, Tácio Lacerda. Ob. cit.

[122] "Entendemos na consideração do signo 'princípio', distinguindo-o como 'valor' ou como 'princípio objetivo', um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. Isso porque, se reconhecermos no enunciado prescritivo campo para a atribuição de valores, teremos de ingressar, forçosamente, nos domínios da Axiologia, para estudá-los segundo as características próprias das estimativas." CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* cit., p. 257.

[123] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 261.

> constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitio indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de princípios e de sobreprincípios"[124].

No Direito Tributário brasileiro, em que é alta a positivação dos princípios aplicáveis, não vislumbramos maiores dificuldades no corte metodológico proposto. A Constituição de 1988, detalhista e cuidadosa quanto aos princípios tributários, torna o estudo dos princípios crucial para a análise das normas tributárias[125].

A seguir repassaremos alguns princípios tributários que serão importantes para o tema da constituição do crédito tributário no ambiente informatizado da administração fazendária. Não esgotamos o tema dos princípios, o que implicaria nos afastar de nosso objetivo de estudo, mas coletamos elementos que serão retomados nas críticas e ponderações que traremos nos capítulos seguintes, recorrendo aos autores que já trataram profundamente do tema.

4.2. Legalidade. Segurança jurídica. Irretroatividade. Tipicidade

A Constituição Federal traz o princípio da legalidade nos artigos 5.º e 150. Vejamos:

> "Art. 5.º (...)

[124] Idem, ibidem, p. 257-258.

[125] "Vivemos um tempo histórico de grandes questionamentos constitucionais, sobretudo em matéria tributária. As raízes do nosso sistema, cravadas no Texto Supremo, fazem com que a atenção dos estudiosos seja convocada para o inevitável debate sobre o conteúdo de princípios fundamentais, conduzindo os feitos à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Fica até difícil imaginar assunto tributário que possa ser inteiramente resolvido em escalões inferiores, passando à margem das diretrizes axiológicas ou dos limites objetivos estabelecidos na Carta Magna. Por sem dúvida que tal consideração eleva, desde logo, esse ramo do direito público, outorgando-lhe *status* de grande categoria, pois discutir temas de direito tributária passa a significar, em última análise, resolver tópicos da mais alta indagação jurídica, social, política e econômica." CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 263.

> II – Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
>
> (...)
>
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
>
> (...)".

O tributo decorre sempre de uma imposição legal como manifestação do princípio da legalidade. É da lei que emanam, segundo o nosso sistema constitucional, as obrigações e os deveres jurídicos. Cabe à lei inovar o sistema positivo em matéria de obrigações impostas aos cidadãos.

Este princípio encontra-se especificamente disciplinado nas relações tributárias, estabelecendo a necessidade de lei anterior para as exigências tributárias, seja para criá-las seja para aumentá-las. Este princípio não é particularidade do sistema de direito positivo brasileiro, mas está presente em diversas outras jurisdições fundadas no conceito de um Estado Democrático de Direito[126].

A transferência de recursos do setor privado para o setor público depende especialmente de lei, visto que impõe obrigações aos particulares. O princípio da legalidade na relação tributária tem sua origem na idéia de consentimento dos impostos por parte dos contribuintes[127], embora seja importante ressaltar que a idéia de autotributação medieval[128] diferencia-se do princípio da legalidade adotado no Estado moderno, visto que

---

[126] Duncan Bentley afirma que: "The emphasis on the principle of legality for taxation is found in many constitutions" e traz como exemplos: "the Constitutions of Australia (s. 51), Belgium (Art. 170), Canada (Art. 91 (3)), France (art. 34), Italy (Art. 23), Mexico (Art. 31) and Spain (Art. 133)" (BENTLEY, Duncan. Ob. cit., p. 220).

[127] "Na verdade, no período do Estado absolutista, o soberano podia impor qualquer tributo, sem estar obrigado a prestar contas da maneira como pretendia empregar as receitas resultantes de tais prestações. Foi exatamente para restringir esse duplo e indiscriminado poder que surgiram os primeiros parlamentos, compostos por representantes das classes sociais que suportavam a carga das prestações tributárias; com efeito, as atribuições originais desses órgãos representativos foram, de um lado, a de autorizar o soberano a instituir tributos (o chamado direito à auto-imposição), e de outro, simultaneamente, a de poder estabelecer de maneira vinculante a destinação das relativas receitas (o chamado direito ao orçamento) (...)" RUSSO, Pasquale. Os princípios fundamentais. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Ob. cit., p. 377-378.

[128] "O próprio artigo XII da *Magna Carta Libertatum*, sempre invocado quando se pergunta pelas origens do princípio da legalidade fiscal, ao estabelecer que 'no scutage or aid shall be imposed on our Kingdom unless

a relação medieval tinha cunho contratual (relação feudal) e não de relação entre Estado e cidadão[129].

Portanto, não podem constituir tributo parcelas que sejam transferidas do patrimônio do particular para o patrimônio público sem previsão em lei[130]. Esta premissa é fundamental para o sistema tributário, visto que pertencerão a outros focos do estudo do direito positivo, a outras áreas, as parcelas arrecadadas que não estejam previstas em lei.

Aqui vale uma incursão sobre o princípio da legalidade na ótica da administração pública. A administração pública não pode prescindir de fundamento legal para seus atos. Somente pode fazer aquilo que está autorizada pelo direito positivo[131]. Os atos administrativos precisam ser fundamentados no ordenamento jurídico, o que encontra respaldo no fato de que a própria existência do Estado e sua administração somente

---

by the common counsel of our Kingdom', mais não fez do que consagrar uma regra que, mercê de uma prática reiterada, já se tinha consuetudinariamente imposto, sendo pois necessário reafirmá-la, escrevendo-a." NABAIS, José Casalta. Ob. cit., p. 321.

[129] "Não podemos, porém, esquecer que a idéia de autotributação medieval tem um sentido e um alcance diferentes do actual princípio da legalidade fiscal, mesmo que se aceite continuar este, de algum modo, a reconduzir-se àquela ideia, que assim terá permanecido ao longo de mais de sete séculos. Desde logo, o consentimento 'estamental' dos impostos (por via de regra, designados contribuições, pedidos, auxílios, etc., terminologia com que se expressa bem o seu carácter de impostos consentidos, causais e de natureza excepcional) consubstanciava fundamentalmente um contrato concluído entre a Coroa ou o Rei (que mais do que um órgão do poder ou do 'estado', era sobretudo um titular de direitos e deveres ou de privilégios de natureza jurídico-privadas) e as Cortes (Estados Gerais, *Ländstände*, etc.), enquanto representação (para além do clero e da nobreza) também dos grupos e comunidades estamentais (corporações, municípios, etc.). A própria Magna Carta inglesa, que veio proclamar solenemente uma tal ideia (que começava a cair no esquecimento do rei), embora formalmente se apresente como uma declaração unilateral, não passa materialmente de um contrato entre João Sem Terra e os barões e cavaleiros ingleses. (...) Ora, todo este quadro desaparece no Continente Europeu com o advento do estado (moderno), que é a concentração do poder nas mãos de um único centro – o monarca –, quadro que não foi reposto com a instauração do constitucionalismo, por mais que as novas instituiçõpes façam lembrar as antigas. Por isso, o que continua a designar-se por consentimento dos impostos no estado constitucional não tem o mesmo sentido do consentimento da época estamental. E isto por diversas razões tem a ver com a evolução que entretanto ocorrera. (...) Nestes termos, os impostos já não são consentidos pelos contribuintes, mas sim estabelecidos por lei votada pela representação nacional..." NABAIS, José Casalta. Ob. cit., p. 325-328.

[130] "Corolário inevitável da aplicação desse princípio é a necessidade de que os deveres sejam introduzidos no sistema de direito positivo por veículos introdutores primários, como força de lei, portanto. E mais, que os agentes da Administração Pública, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita." CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* cit., p. 287.

[131] Como afirma Hely Lopes Meirelles: "enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza" MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.* 20. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo *et al*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 82-83.

adquirem finalidade dentro do próprio sistema jurídico[132]. Como afirma Celso Antônio Bandeira de Mello:

> "Este [princípio da legalidade] é o princípio capital para a configuração do regime jurídico-administrativo. Justifica-se, pois, que seja tratado – como o será – com alguma extensão e detença. Com efeito, enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de qualquer Estado, de qualquer sociedade juridicamente organizada com fins políticos, o da legalidade é específico do Estado de Direito, é justamente aquele que o qualifica e que lhe dá identidade própria. Por isso mesmo é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo, já que o Direito Administrativo (pelo menos aquilo que como tal se concebe) nasce com o Estado Direito: é uma conseqüência dele. É o fruto da submissão do Estado à lei. É, em suma: a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseguinte, a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de comandos complementares à lei." [133]

> "Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições legais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro."[134].

---

[132] Em complemento, todo o direito administrativo somente faz sentido no contexto do Estado de Direito, como sustenta Celso Antônio Bandeira de Mello: "O Direito Administrativo nasce com o Estado de Direito. Nada semelhante àquilo que chamamos de Direito Administrativo existia no período histórico que precede a submissão do Estado à ordem jurídica. (...) Em suma: o Direito Administrativo nasce com o Estado de Direito, porque é o Direito que regula o comportamento da Administração. (...)" MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. rev. e atual. até a EC n. 53/2006 São Paulo: Malheiros, 2007. p. 45-46.

[133] MELLO, Celso Antônio Bandeira. Ob. cit., p. 96-97.

[134] Idem, ibidem, p. 98.

> "O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina."[135]

Entretanto, no estágio atual de complexidade do sistema tributário, a administração pública também tem papel relevante na produção de normas gerais e abstratas[136] que são veiculadas sob a forma de Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Ordens de Serviço e nos próprios *softwares* que geram declarações eletrônicas ou permitem confrontos de informações dentro do sistema. Como veremos, tanto ao emitir uma Instrução Normativa quanto ao restringir as hipóteses de classificações dentro de um programa de declaração eletrônica, a administração está produzindo normas[137]. A diferença é que as normas emanadas da administração pública precisam encontrar fundamento de competência e limites materiais na lei[138].

---

[135] Idem, ibidem, p. 102.

[136] Nabais defende que a administração tributária precisa ter alguma discricionariedade em sua atuação: "Em terceiro lugar, a lei que, ao contrário do que sugeria a fé liberal na sua omnipotência, jamais pôde prescindir da dispensa de um papel activo mínimo à administração, mesmo no sector da reserva de lei e quando ao estado estava vedado (sic) uma acção activa nos domínios económico e social, apresenta-se-nos hoje em dia contendo 'predeterminações abertas', reclamadas por exigências várias e traduzidas na técnica legislativa de utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais e na concessão de verdadeira discricionariedade, assim, se abrindo caminho a um ampla margem de livre actuação do operador jurídico na administração" NABAIS, José Casalta. Ob. cit.p. 334. Entendemos que sempre a administração precisará encontrar seu espaço de atuação nos limites da lei e não poderá inovar em obrigações ao contribuinte ou restringir-lhe os direitos. Mesmo assim, reconhecemos que, diante da complexidade da sociedade contemporânea, algumas concessões são necessárias, sendo aceitável que o legislador utilize-se de tipos mais abertos que possam ser mais bem determinados nas normas infralegais emanadas pela administração pública. Voltaremos ao tema ao tratarmos do princípio da praticidade.

[137] "Nos termos do art. 5.º, II, 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei'. Aí não se diz 'em virtude de' decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se 'em virtude de lei'. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se *em lei* já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar." MELLO, Celso Antônio Bandeira. Ob. cit., p. 99 - 100.

[138] Nesse ponto, Bentley diz que há distinção nos limites de discricionariedade das autoridades administrativas encontrados em sistemas de direito positivo no modelo da *Civil Law* e os verificados em países que adotam a *Common Law*. Destaca: "... the revenue authorities have to make decisions that require the exercise of a broad discretion. More specifically, they raise the question as to how discretion a revenue authority can be given before it is usurping the principle of legality. The German requirement that there should be a legal basis for any administrative act, including tax assessment and collection is mirrored in many countries, particularly civil law countries. In France and the Netherlands, for example, the tax departments of the Ministry of Finance explain and interpret statutes and decrees, but cannot set new rules. The Swedish constitution appears to be even more stringent in the limitations it imposes on delegated authority. In common law jurisdictions, subject to the operation of Bills of Rights, there tends to be significantly more scope for delegation and discretion. In Canada, Australia and New Zealand, for example, the revenue authorities are charged with the management of the tax system and have substantial discretion. However, the discretion does not extend to rule-making, which is often a point of some contention between taxpayers and revenue authorities." BENTLEY, Duncan. Ob. cit., p. 223.

Entretanto, pode o Estado relacionar-se com o particular em relações onde o vínculo obrigacional se estabeleça por força de vontade, com natureza diversa da que está presente na relação tributária, hipótese em que o Estado estará agindo apenas mediatamente em razão de interesses públicos, mas de modo imediato em atendimento a necessidades semelhantes a dos particulares[139]. É clara a distinção entre o Estado e o particular, vez que em nenhum momento o Estado pode olvidar-se de que sua finalidade é perseguir os interesses públicos. A respeito, Celso Antônio Bandeira de Mello menciona:

> "... o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes não são interesses públicos, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito. Similares, mas não iguais. Isto porque a generalidade de tais sujeitos pode defender estes interesses individuais, ao passo que o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesse privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles. (...) O autor [Alessi, Renato][140] exemplifica anotando que, enquanto mera subjetividade de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que, sob igual ótica, poderia ter interesse em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-os ao nível de mera subsistência, com o

[139] É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado contrata serviços de limpeza ou compra produtos de escritório para as repartições públicas.
[140] *Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 197 e notas de rodapé 3 e 4. *Apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ob. cit., p. 62-64.

> quê refrearia ao extremo seus dispêndios na matéria; sem embargo, tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços" [141].

Em outras hipóteses, o particular voluntariamente coloca-se em relação com o Estado onde se submete a um estatuto das instituições às quais demandam. Esta sujeição especial difere da sujeição geral própria da totalidade dos administrados e permite ação da administração pública no sentido de regular de forma também especial a relação com tal administrado. Voltamos aos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello:

> "... é inequivocamente reconhecível a existência de relações específicas intercorrendo entre o Estado e um círculo de pessoas que nelas se inserem, de maneira a compor situação jurídica muito diversa da que atina à generalidade das pessoas, e que demandam poderes específicos, exercitáveis, dentro de certos limites, pela própria Administração. Para ficar em exemplos simplíssimos e habitualmente referidos: é diferente a situação do servidor público, em relação ao Estado, da situação das demais pessoas que com ele não travaram tal vínculo; é diferente, em relação a determinada Escola ou Faculdade pública, a situação dos que nela estão matriculados e os dos demais sujeitos que não entretêm vínculo algum com as sobreditas instituições; é diferente a situação dos internados em hospitais públicos, em asilos ou mesmo em estabelecimentos penais, daquel'outra das demais pessoas alheias às referidas relações; é diferente, ainda, a situação dos inscritos em uma biblioteca pública circulante, por exemplo, daquela dos

[141] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ob. cit., p. 62-64.O autor complementa esta passagem destacando exemplos das práticas administrativas brasileiras, onde o Estado persegue interesses privados esquecendo-se de sua precípua finalidade de atender a interesses públicos, como, por exemplo, quando o Estado busca reduzir indenizações por desapropriações abaixo do justo valor ou quando nega sua responsabilidade por danos contra terceiros, mesmo quando comprovadamente os causou. Afirma o autor que essas práticas somente podem ser explicadas por uma compreensão inadequada do que significa defender interesses privados do Estado, sem se afastar do fim público.

> cidadãos que não a freqüentam e não se incluem entre seus usuários por jamais haverem se interessado em matricular-se nela.
>
> Em quaisquer destes casos apontados, os vínculos que se constituíram são, para além de qualquer dúvida ou entredúvida, exigentes de uma certa disciplina interna para funcionamento dos estabelecimentos em apreço, a qual, de um lado, faz presumir certas regras, certas imposições restritivas, assim como, eventualmente, certas disposições benéficas, isto é, favorecedoras, umas e outras tendo em vista regular a situação dos que se inserem no âmbito de atuação das instituições em apreço e que não têm como deixar de ser parcialmente estabelecidas na própria intimidade delas, como condição elementar de funcionamento das sobreditas atividades.
>
> (...) Deveras, não se vê como o Legislativo, afora preceptivos gerais, poderia estatuir todas as disposições minuciosamente regedoras do funcionamento das mais variadas Faculdades, Museus, Bibliotecas, Teatros, Hospitais, Asilos e outros estabelecimentos, bem como o regime condicionador ou repressor das condutas de quaisquer pessoas que com eles mantivessem os contatos necessários ao desfrute das utilidades que proporcionam, sem criarem uma autêntica balbúrdia e sem instaurarem uma série de contra-sensos ou de regras visivelmente inadaptadas às circunstâncias; e isto, mesmo na suposição de que fosse materialmente possível". [142]

No Direito Tributário é evidente o interesse público nas atividades exercidas pelo Estado, exigindo postura deste compatível com tal interesse, não podendo idéias como eficiência e praticabilidade se confrontarem com os princípios e direitos fundamentais que precisam ser resguardados pelo Estado. A sujeição geral é a regra na relação entre Estado e contribuinte. É possível vislumbrar a sujeição especial em programas de incentivos fiscais, em concessão de isenções condicionadas ou em

[142] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Ob. cit., p. 791-793. Também sobre sujeição geral e sujeição especial ver: PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Limitações administrativas à liberdade e à propriedade*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. 162-168.

parcelamentos especiais (PAES, REFIS[143]), onde o ingresso do contribuinte no regime especial depende de manifestação de sua vontade. Ao aderir a uma proposta da administração pública, o contribuinte coloca-se em situação especial que pode justificar fiscalizações especiais, controles específicos, renúncias a direitos (como a renúncia ao direito de ação) etc.

O destaque é importante porque não se pode qualificar da mesma forma o contribuinte que se utiliza de um processo eletrônico no cumprimento de deveres jurídicos instrumentais (obrigações acessórias), principalmente quando está obrigado a utilizá-los, não sendo possível identificar a voluntariedade que o colocaria em sujeição especial perante o Estado. Portanto, no campo da utilização de meio eletrônico para o cumprimento de deveres jurídicos instrumentais, está o território da estrita legalidade.

A distinção é relevante porque muitos detalhamentos sobre a forma adequada de cumprimento de deveres jurídicos instrumentais, como a disponibilização e descrição dos *softwares* das declarações, são veiculados por meio de atos infralegais (instruções normativas, por exemplo), em alguns casos com imposições de obrigações que se afastam do comando legal.

Situação semelhante ocorre na elaboração de programas de computador geradores de declarações eletrônicas, que, por vezes, ignoram hipóteses consagradas na legislação, convertendo-se em veículos introdutores de normas, mas sem qualquer autorização no sistema jurídico que lhe confira validade. Um exemplo pode ser colhido nas declarações eletrônicas de imposto de renda da pessoa física, onde não consta campo para a declaração de doações realizadas que não impliquem dedução da base tributável. Esta informação é importante na declaração, tanto para cruzamento com a informação a ser prestada na declaração do donatário, quanto para adequada demonstração da evolução patrimonial. Os contribuintes, por orientação de seus consultores passaram a incluir tal informação no campo de declaração de bens e direitos, embora a classificação de uma doação realizada como um bem contrarie o que o direito qualifica como “bens e direitos”.

[143] Parcelamentos especiais concedidos pela administração pública federal.

Outro princípio intimamente ligado com o princípio da legalidade é o princípio da irretroatividade da lei tributária, insculpido no artigo 150 da Constituição Federal:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> III – cobrar tributos:
>
> a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Como se verifica, no tema da informatização é fundamental a percepção de que não se pode olvidar do princípio da legalidade. O princípio da irretroatividade não apresenta questões de conflitos ou tensões no contexto da informatização da administração tributária que também não se apresentem como ofensas ao princípio da legalidade, o que decorre da própria relação entre esses dois princípios. O mesmo pode ser dito do princípio da anterioridade ou do princípio da anterioridade nonagesimal, cuja análise resta prejudicada diante da constatação da própria ofensa à legalidade que acomete as tentativas de inovação de obrigações sem fundamento em lei. De fato, a informatização da administração tributária não é diretamente afetada nas tentativas de cobrança de tributos sem observação dos limites objetivos impostos pela Constituição como forma de permitir que o contribuinte não seja surpreendido em suas atividades e decisões com incidências que não poderia prever.

Entretanto, a segurança jurídica perseguida pelo conjunto dos princípios precedentes e a preocupação sempre presente de que o contribuinte não seja surpreendido com cobranças não previstas são, de certo modo, atingidas pela informatização da administração tributária. Aqui, a surpresa e a afronta à segurança jurídica advêm do fato de que o lançamento efetuado eletronicamente, por vezes, somente é conhecido do contribuinte no momento da cobrança em sede de execução fiscal. Entretanto, reputamos que esse problema tem maiores relações com o princípio do devido processo legal tratado a seguir.

4.3. Devido processo legal. Razoabilidade e proporcionalidade

Também vislumbramos entre os princípios constitucionais o estabelecimento do devido processo legal como condição para privar os cidadãos de seus bens ou de sua liberdade, como dispõe o artigo 5.º, inciso LIV, da Constituição Federal, "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Complementado a cláusula garantidora[144], acrescenta o inciso LV do mesmo artigo: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes"[145].

No Direito Tributário, o devido processo legal apresenta-se em sua forma processual e substantiva[146]. No Brasil, a forma substantiva do devido processo legal

---

[144] "O devido processo legal tem como corolários a *ampla defesa* e o *contraditório*, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso (art. 5.º, LV). Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta tanto no campo judicial, quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa. Por *ampla defesa* entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o *contraditório* é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (*par conditio*), pois a todo ato produzido pela acusação caberá igual direito de defesa de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor. (...)" MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 18. ed. atual. até EC n. 47/05. São Paulo: Atlas, 2005. p. 93. Como esclarece Fábio Medina Osório: "Por tudo isso, a garantia de que as infrações estejam previamente tipificadas em normas sancionadoras integra, por certo, o devido processo legal da atividade sancionatória do Estado (artigo 5º. LIV, CF/88), como tem sido nos países civilizados, mormente no berço histórico do instituto, visto que sem a tipificação do comportamento proibido resulta violada a segurança jurídica da pessoa humana ou jurídica, que se expõe ao risco de proibições arbitrárias e dissonantes dos comandos legais." OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 264-265.). Ou ainda como afirma Rafael Munhoz de Melo: "Se fosse permitido que a lei criasse a infração administrativa e a sanção de modo vago e impreciso, estar-se-ía atribuindo à Administração Pública a mais ampla liberdade para definir se determinada situação de fato seria, ou não, subsumível à hipótese de incidência da norma; ou, ainda, ampla liberdade para escolher a sanção administrativa a ser imposta ao infrator." MELO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 135.

[145] Sobre os temas ampla defesa e contraditório no processo administrativo tributário, veja: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 58-77; CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 72-78; ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 92-98.

[146] "Na origem, o instituto que estamos a estudar [o devido processo legal] foi confeccionado como uma garantia tão apenas processual, ou seja, como um princípio assecuratório da regularidade do processo, a ser observado nas várias instâncias judiciais. Foi com essa índole essencialmente processualista que a garantia do *devido processo legal* vigorou na velha Inglaterra, por imposição da Magna Carta, e daí ingressou nas *Cartas* coloniais da América do Norte e, depois, na 5.ª e 14 a Emendas da Constituição dos Estados Unidos. Concebida, de início, como um requisito de validade da jurisdição penal, estendeu-se, em seguida, à jurisdição civil e, mais recentemente, aos procedimentos administrativos instaurados no âmbito da Administração Pública. (...) Do campo processual penal e civil a garantia do *devido processo legal* alastrou-

está detalhada em princípios específicos e também nos princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade.

Na esfera processual[147], exige que seja concedida ao contribuinte oportunidade para que apresente defesa que demonstre a inocorrência da obrigação tributária na forma como exigida pelas autoridades fiscais, o que se dá no curso do processo administrativo[148], com as garantias da ampla defesa e do contraditório.

Não podemos esquecer que a conjugação da ampla defesa e do contraditório vai além do direito de produzir e interpretar provas, resultando no reconhecimento da necessidade de equilíbrio no processo administrativo. A inserção de presunções em matéria de constituição do crédito tributário, como a realizada em

---

se aos procedimentos travados na Administração Pública, impondo a essas rigorosa observância dos princípios da legalidade e da moralidade administrativa. Por sua crescente e prestigiosa aplicação, acabou por transformar-se essa garantia constitucional em princípio vetor das manifestações do Estado contemporâneo e das relações de toda ordem entre o Poder Público, de um lado, e a sociedade e os indivíduos, de outro. (...)
De acordo com a concepção originária da cláusula do *devido processo legal*, esta não visava a um questionamento da substância ou conteúdo dos atos do Poder Público, em particular daqueles editados pelo Legislativo, razão por que essa garantia constitucional não logrou desde logo erigir-se em limitação do mérito das normas jurídicas, o que viria ocorrer anos mais tarde com a formulação da teoria do *substantive due process*. (...)." CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.* 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 29-41.

[147] "O rol das *garantias individuais* abaixo nominadas (sob a forma de *princípios do processo administrativo*) representa, em seu conjunto, verdadeira *conditio sine qua non* da validade constitucional do processo administrativo tributário brasileiro, justamente por encontrarem radicação constitucional no art. 5.º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88: a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5.º, LIV); b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5.º, LIII); c) direito ao contraditório (art. 5.º, LV); d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5.º, LV); e) direito à produção de provas (art. 5.º, LV); f) direito a recurso hierárquico (art. 5.º, LV)." MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 186-187.

[148] Sobre a distinção entre processo administrativo e procedimento administrativo, ver MARINS, James. *Direito processual*... cit., p. 151-171. O autor define o procedimento como o meio para atingir determinada finalidade e processo como aquele que se instaura a partir da lide. Identifica no direito tributário a existência de procedimento no lançamento, na fiscalização e na imposição de penalidades e o processo na solução administrativa de conflitos fiscais. Entretanto a matéria envolve grande polêmica. Para Carlos Ari Sundfeld, a distinção servia apenas para diferenciar a seqüência de atos administrativos com finalidade decisória (procedimento) que não estava sujeito aos "grandes princípios processuais" daqueles que, pela sua própria razão de ser (processo disciplinar, por exemplo), eram formados para a concretização do contraditório, concluindo que atualmente esta distinção "não tem o maior efeito prático", motivo pelo qual não se justifica. SUNDFELD, Carlos Ari. *As leis do processo administrativo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 19-20. Cabe destacar também o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo o qual o procedimento é a modalidade ritual de cada processo. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 467. Para aprofundamento do tema ver FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 35-41.

preparação ao processo de informatização da administração tributária, gera desequilíbrio que precisa ser revisto[149].

A base do processo administrativo tributário assenta-se justamente nos princípios da legalidade e do devido processo legal. O princípio da legalidade, impondo que o tributo decorre da lei e somente pode ser qualificado como tal aquele que corresponda integralmente à previsão legal, exige controle pela própria administração pública dos atos de constituição do crédito tributário. O princípio do devido processo legal confere ao contribuinte o direito de participar desse reexame da legalidade dos atos administrativos de arrecadação, visto seu interesse em manter a salvo seus bens diante de exigências que não estejam em conformidade com a lei.

O processo administrativo, embora envolva uma lide administrativa, não tem no Brasil o objetivo de dirimir os conflitos, diante da presença em nosso ordenamento da garantia de acesso ao Judiciário. Por não ter a competência para dirimir em definitivo os conflitos em matéria de constituição do crédito tributário, o processo administrativo tem por objetivo o controle interno da legalidade dos atos de constituição do crédito tributário. Ou seja, a solução atingida no processo administrativo tributário é parte do controle interno da legalidade dos atos da administração tributária, como relembra Gabriel Troianelli:

> "Tratando-se o processo administrativo fiscal, essencialmente, de uma forma de controle, pela Administração Pública, da legalidade de seus próprios atos, é condenável o antigo hábito – levado ao extremo pelas alterações efetuadas pela Lei n. 8.748/93 no Decreto n. 70.235/72 – de 'jurisdicizar' o processo administrativo, como se fosse função desse resolver litígios, e não

[149] Demian Guedes, ao analisar a presunção de veracidade no processo administrativo em geral, traz sérias reflexões sobre o desrespeito ao princípio do devido processo legal. Destaca-se: "... constata-se que a presunção de veracidade dos atos do Poder Público no processo administrativo não atende aos princípios do contraditório (e seu corolário, isonomia processual) e da ampla defesa – princípios que devem ser observados pelo próprio Estado, na forma do que disciplina a Constituição da República" GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia. Uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 96. "Sem se impor à Administração o dever de fiscalizar com os ônus probatórios decorrentes do processo, as garantias de ampla defesa e de contraditório tornam-se palavras vazias, desprovidas de conteúdo jurídico, pois não é possível apresentar-se contraprova de fatos não provados, assim como muitas vezes se apresenta impossível a prova da não ocorrência de um fato que o Poder Público dá como ocorrido, mas não se dispõe a provar" ob. cit., p. 97.

> buscar elementos que façam transparecer a verdade material, a verdade real nos fatos, a única capaz de conduzir o processo administrativo ao seu verdadeiro fim, que é o de controlar os atos praticados pela administração...”[150].

No aspecto substancial, o princípio do devido processo legal desenvolvido na doutrina e jurisprudência norte-americanas recebe contornos próprios no Direito brasileiro. Isso ocorre pelo fato de que na Constituição brasileira estão autonomamente presentes princípios que na realidade do sistema norte-americano somente são positivados a partir da construção interpretativa do princípio do devido processo legal[151]. Mesmo assim, restam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que são acolhidos no conceito do devido processo legal insculpido na Constituição Federal. Na doutrina e jurisprudência brasileiras esses dois princípios são vistos ora como sinônimos[152], ora como distintos[153].

---

[150] TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os princípios do processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 63.

[151] “No Brasil, pelo contrário, não é necessário apelar-se para o devido processo legal para se exigir do Estado *general and equal laws*, porque a Constituição Federal assegura expressamente o princípio da isonomia como direito fundamental (artigo 5.º *caput*); o necessário *notice and hearing*, no Brasil, é autonomamente garantido pela Constituição Federal através do direito fundamental ao contraditório e ampla defesa (artigo 5.º, LV) e do direito de petição perante os Poderes Públicos (artigo 5.º, XXXIV), sem apelo, portanto, à genérica cláusula do devido processo legal; por último, no Brasil, também não é necessário recorrer-se ao devido processo legal para se exigir o resguardo da jurisdição, pois o direito fundamental à inafastabilidade de jurisdição regular e permanente é expressamente garantido constitucionalmente (artigo 5.º, XXXV e XXXVII). Logo, as diferenças de ordens constitucionais impedem que o *substantive due process* assuma no Direito brasileiro o mesmo sentido atribuído a esta garantia pela jurisprudência norte-americana; o constituinte brasileiro, talvez desconfiando da capacidade criativa dos nossos operadores do Direito, preferiu enumerar detalhadamente os direitos fundamentais que pretendeu ver resguardados, no que, a nosso ver, andou muito bem.” PONTES, Helenilson Cunha. Ob. cit., p. 83.

[152] BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 204. Também segundo Helenilson Pontes: “O termo proporcionalidade é comumente utilizado no discurso jurídico como sinônimo de razoabilidade na acepção ora discutida. Dessa forma, a proporcionalidade constitui também a fórmula jurídica que fornece a medida apropriada para a diferenciação” (ob. cit., p. 76-77).

[153] Quanto à identificação e às relações do princípio da proporcionalidade, de formulação germânica, com o postulado da razoabilidade, de matriz anglo-saxônica, são numerosos os autores que discorreram sobre o tema, observando-se intensa disputa doutrinária entre os pesquisadores de ambos os institutos. A rigor, é oportuno afirmar, desde logo, que o debate acerca da cláusula ou do sítio constitucional que serve de habitat ao cânone da proporcionalidade possui alcance meramente semântico e sem maiores conseqüências para o amplo reconhecimento judicial conquistado por esse postulado nos mais variados contextos. De todo o modo, a discussão travada entre estudiosos do tema serve para ilustrar a penetração do instituto nas pautas da doutrina. Para alguns doutrinadores, a proporcionalidade está imbricada à razoabilidade, enquanto desdobramento substantivo da cláusula do devido processo legal (*substantive due process*), entre nós positivada no artigo LIV do artigo 5.º da Constituição Federal de 1988. Para outros, a fonte do princípio da proporcionalidade residiria na cláusula síntese do Estado Democrático de Direito.” CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. Ob. cit., p. 201) O autor prossegue listando Celso Antônio Bandeira de Mello como partidário da identificação da razoabilidade com a proporcionalidade, e Willis Santiago Guerra Filho, Luiz

Explica Luís Roberto Barroso:

> "O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil de ser sentido do que conceituado, o princípio dilui em um conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão excessivamente subjetiva. É *razoável* o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar"[154].

As distinções propagadas entre proporcionalidade e razoabilidade têm origem em transposição inadequada da doutrina estrangeira. Reunindo elementos da doutrina norte-americana e da doutrina da Europa continental, os autores buscam demonstrar que os princípios têm fundamentos específicos, mas todos os argumentos demonstram o preenchimento histórico em cada país do conceito indeterminado da razoabilidade. Comungamos da visão expressa por Siqueira Castro sobre o pouco interesse prático na distinção entre proporcionalidade e razoabilidade no Direito brasileiro:

> "Nada obstante – e isto é o que verdadeiramente importa –, ambos esses institutos de controle e remediação de abusos e excessos serviram como continuam a servir a um mesmo e único propósito, qual seja o de possibilitar uma análise de valoração de critérios, custos, resultados e conseqüências em variados cenários envolvendo o exercício de direitos (ou restrições de direitos) com repercussão nos bens e valores tutelados pela Constituição"[155].

Retomaremos essas reflexões em especial quando avaliarmos a possibilidade de adoção de ficções e presunções no Direito Tributário, técnicas que

---

Virgílio Afonso da Silva e Humberto Ávila como partidários da corrente que esposa a distinção entre os dois termos (idem, p. 202-212).

[154] BARROSO, Luis Roberto. Ob. cit., p. 204-205.

[155] CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. Ob. cit. p. 212-213.

acompanham a tributação na sociedade de massa e são utilizadas no contexto da informatização da administração tributária.

4.4. Isonomia e capacidade contributiva. Eficiência, praticidade (praticabilidade)

Com a informatização da administração tributária e a criação de mecanismos de constituição e cobrança automática dos créditos tributários, contribuintes em situações equivalentes podem sofrer exigência de tributos em gradação diversa em razão de erros no cumprimento das obrigações acessórias. Refletiremos um pouco mais sobre o alcance dos erros na constituição da norma individual e concreta de constituição do crédito tributário e no cumprimento de deveres jurídicos instrumentais nos capítulos que seguem, mas neste tópico avaliamos o alcance dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva que também exigem revisão da atual forma de tributação em massa.

O princípio constitucional da isonomia está previsto no *caput* do artigo 5.º da Constituição Federal, com escopo específico no capítulo do sistema tributário nacional:

> "Artigo 5.º 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:
>
> (...)
>
> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)."

A redação do *caput* do artigo 5.º da Constituição Federal já seria suficiente para impedir que a tributação pudesse alcançar de forma distinta contribuintes em situações equivalentes. Mesmo assim, o legislador constituinte foi cauteloso e optou por previsão específica na seara tributária. Além disso, incluiu um subproduto da isonomia[156], na forma do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal:

> "Art. 145. (...)
>
> § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

O princípio da isonomia no Direito Tributário impõe que todos contribuam para a manutenção do Estado em condição de igualdade, o que exige uma gradação que observe as desigualdades entre a capacidade econômica dos diversos contribuintes. Como expressa Paulo de Barros:

> "O sobreprincípio da igualdade, por seu turno, está contido na formulação expressa do art. 5,º, *caput*, da Constituição e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. (...) Seu destinatário é o legislador; entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.
>
> No domínio do direito tributário, o artigo 150, II, da Carta Magna proíbe à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem

[156] Marco Aurélio Greco discorda desse entendimento, asseverando que a capacidade contributiva não é desdobramento da igualdade: "... Ou seja, a igualdade em matéria tributária foi colocada pelo Constituinte como um critério para a implementação concreta do sistema, cuja conformação é dada pela capacidade contributiva. Isto altera a relação entre os conceitos: antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia à capacidade contributiva; hoje, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (ao menos se tratando de impostos) se justifique e, depois, cabendo o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade." GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 146.

> em situação equivalente. (...) O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isso não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias. Caberá à legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender às especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percussão tributária.
>
> (...)
>
> Tudo seria fácil se o princípio da isonomia não fosse um autêntico valor. Para o universo do direito, múltiplos são os critérios que podem ser tomados para a realização da igualdade. (...) Quando a estimativa 'igualdade' é empregada no direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais"[157].

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco traz reflexões sobre a feição positiva do princípio da capacidade contributiva[158]. Não compartilhamos de suas conclusões quanto à ampliação dos limites da lei para alcançar a capacidade contributiva que não estava expressa na lei, mas entendemos relevante observar que a capacidade contributiva impõe um empenho para que todos que sejam hipoteticamente alcançados pela norma tributária efetivamente contribuam para a manutenção das despesas públicas[159]. Sobre o tema:

---

[157] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* cit., p. 266-267.

[158] A isonomia integra o capítulo das limitações do poder de tributar, o que afastaria a possibilidade de uma interpretação que lhe conferisse caráter positivo, impedindo que tributação inexistente na lei pudesse ser aplicada com fundamento na capacidade contributiva. Por outro lado, a atividade de arrecadação e fiscalização apenas se limita a fazer valer o tributo previsto em lei, sendo este o efeito positivo possível a ser conferido ao princípio da capacidade contributiva.

[159] Marciano Seabra de Godoi, ao investigar historicamente os fundamentos para o princípio da capacidade contributiva, conclui: "Mas é sem dúvida a *teoria do sacrifício* a que mais vem se prestando a fundamentar a capacidade contributiva. Esta teoria tem um apelo intuitivo que afasta as capitulações e os tributos fixos, pois

> "Num primeiro momento, o princípio [da capacidade contributiva] recebeu da doutrina e da jurisprudência uma interpretação de caráter negativo no seguinte sentido: se a Constituição estabelece que existe um princípio, e determina que a tributação deva atender a capacidade contributiva, onde não houver capacidade contributiva, não poderá haver tributação. Daí falar-se em *feição negativa do princípio*. Se não há capacidade contributiva, a tributação não pode adentrar. A partir desta visão, passou-se a aplicar o princípio da capacidade contributiva como um *limite negativo à tributação*.
>
> Com o tempo, a discussão sobre o princípio da capacidade contributiva evoluiu e chegou-se a uma segunda feição, que é a *feição positiva do princípio da capacidade contributiva*. De acordo com esta ótica, se existe capacidade contributiva a lei tributária *tem de alcançá-la* até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas alcança não apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva".

Não pretendemos ingressar na polêmica questão da conjugação do princípio da capacidade contributiva para ampliar o alcance das leis tributárias, mas registramos que também é a capacidade contributiva e a isonomia que exigem ação da administração tributária para combater a sonegação e a evasão fiscal.

Não atende aos ditames de uma sociedade justa que duas pessoas com idêntica capacidade contributiva não se sujeitem aos mesmos tributos porque em

---

neles resta claro que aqueles que possuem maior riqueza e patrimônio sofrem um sacrifício muito menor do que aqueles que possuem menos renda ou patrimônio. Esta teoria do sacrifício tem a vantagem de tratar o tributo de forma mais familiar ao senso comum: como um ônus, e não da forma teórica que aponta para os benefícios obtidos, às vezes até de maneira indireta ou abstrata." GODOI, Marciano Seabra de. Ob cit., p. 190. "... Assim, o princípio da capacidade contributiva geralmente é fundamentado como aquele que promove a igualdade tributária entre os indivíduos porque, tomando em consideração as manifestações de riqueza de cada um, submete os indivíduos a um mesmo sacrifício, a um ônus igual." Idem, ibidem, p. 191.

relação a uma delas o fisco não conseguiu reunir provas suficientes da ocorrência do fato gerador, muitas vezes porque o próprio contribuinte se propôs a ocultar tais evidências. Também não parece atender um ideal de justiça que uma determinada riqueza não seja tributada quando se tributa situação equivalente. O ideal de justiça impulsiona-nos a desejar que todos possam contribuir para as despesas comuns do Estado de acordo com suas possibilidades e conforme os ditames da lei.

É nesse contexto que a informatização e os mecanismos de tributação de massa, com presunções e tipos, atuam em defesa da isonomia, impedindo que deixe de ser tributado contribuinte que tenha capacidade econômica para tanto. Todo esforço no aperfeiçoamento da cobrança e fiscalização dos tributos age em favor da isonomia e da capacidade contributiva.

Não pode a tributação, porém, onerar de forma diferente contribuintes que se encontram em condições semelhantes, porque todos devem contribuir para a manutenção do Estado conforme sua capacidade econômica. Assim, quando a administração tributária resiste à retificação de informações incorretamente prestadas pelo contribuinte, em vez de agir pela isonomia, fere tal princípio.

Sobre a capacidade contributiva, convém ressalvar que não se trata de uma aferição individual no caso concreto da capacidade de quitar uma obrigação tributária. É uma verificação geral e abstrata para que as leis não criem encargos que possam onerar em excesso alguns contribuintes ou manter contribuintes capacitados economicamente distantes da obrigação de contribuir para custear as atividades do Estado.

Numa sociedade de massa complexa como as dos dias atuais, não mais é possível atender ao princípio da igualdade em uma minuciosa avaliação individual. Isso geraria para o contribuinte uma multiplicidade de informações a serem prestadas (diversas declarações com informações minuciosas sobre as atividades dos contribuintes) e processadas (numerosas informações que o contribuinte precisaria levar em conta para atender às exigências fiscais, tais como multiplicidades de alíquotas e bases de cálculo). Além disso, o conjunto de informações enviadas pelos contribuintes precisaria ser analisado e fiscalizado pelas autoridades fiscais, gerando novo esforço. Como resultado, a arrecadação sofreria uma sobrecarga enorme para gerar e processar informações tanto no

campo privado quanto no setor público; e esse esforço extra reduziria o ganho efetivo resultante da arrecadação.

Portanto, é inevitável um equilíbrio para que a busca de manifestações de capacidade econômica pela administração tributária não termine gerando mais desigualdade entre os contribuintes. O excesso de burocracia pode, por si só, constituir penalização excessiva para muitos contribuintes[160]. Nesse sentido é que a Constituição Federal autoriza tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 146, III, *d* e parágrafo único).

Entretanto, não deixa de ser obrigação da administração tributária observar estritamente a lei impositiva, não podendo assumir incidência unicamente porque confessada, ainda que objeto de erro na informação. Esse afastamento da legalidade tem implicações também no princípio da capacidade contributiva.

No conceito de que a capacidade contributiva e a igualdade dos contribuintes impõem à administração pública eficiência na arrecadação, vislumbramos que também a eficiência e a praticidade (ou praticabilidade) são parte da face positiva desses princípios, embora, em alguns casos, gerem também tensão entre esses princípios. Sobre essa tensão, recorremos aos ensinamentos de Mizabel Derzi:

> "Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados (e freqüentemente violados) por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções mito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei *em*

[160] Em matéria publicada pelo *O Globo*, em 21 de maio de 2008, sob o título "Empresas gastam R$ 35 bilhões por ano para obedecer a 5,5 km de leis tributárias", informa-se que: "Não bastasse a carga tributária brasileira ser considerada uma das mais altas do mundo, o pagamento de impostos no país é dificultado pela complexidade da legislação. Segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) para regulamentar os 61 tributos cobrados atualmente, existem em vigor 3.200 leis, portarias e decretos distribuídas em 55.767 artigos e 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Impressa e enfileirada, toda essa legislação somaria 5,5 km de papel. Só para administrar a burocracia necessária à aplicação de tantas regras, as empresas brasileiras gastaram 1,5% do seu faturamento do ano passado. São custos de profissionais especializados, declarações, formulários, livros, guias etc. Para 'medir' a legislação, os técnicos do IBPT analisaram o tamanho médio dos principais tipos de regras e projetaram para o total de normas existentes no país". Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/mat/2008/05/21/empresas_gastam_35_bilhoes_por_ano_para_obedecer_5_5_km_de_leis_tributarias-427490535.asp>. Acesso em: 03 jan. 2009.

> *massa*. Mas indiretamente, como observa K. TIPKE, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exeqüíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra TIPKE que o princípio da praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva), embora os limites entre uns e outros até hoje não estejam bem definidos. (V. Steuerrecht. Köln. Otto Schmidt KG, 1983, p. 35[161])" (grifos do original)[162].

Como destaca Regina Helena Costa isonomia, capacidade contributiva e praticabilidade são indissociáveis:

> "Indissoluvelmente ligadas as noções de *isonomia*, *capacidade contributiva e praticabilidade*.
>
> A primeira, diretriz mais relevante de todo o ordenamento jurídico; a segunda, princípio dela derivado, orientador dos impostos; e a terceira, impositiva da adoção de mecanismos que, de um lado, viabilizem a execução das leis tributárias e, de outro, não comprometam a realização das duas primeiras.

---

[161] Na edição de 2005 da mesma obra, assim consta a afirmação de Tipke: "Auch eine Von sachgerechten Prinzipien geprägte Rechtordnung muβ praktibel sein. Insb. eine Massenfall-Verwaltung wie die Steuerverwaltung kommt ohne Vereinfachungszwecknormen nicht aus. Solche Normen sollen das „Massengeschäft" der Besteurung ermöglichen oder erleichtern; sie sollen Überkompliziertheit und Undurchführbarkeit der Gesetze oder unverhaltnismäβigen Verwaltungsaufwand verhindern (Praktikabilitätsprinzip). Da Gesetze, die nicht praktikabel sind, nicht gleichmäβig durchgeführt werden können, dienen Vereinfachungszweckvorschriften letztlich auch dem Gleichheitssatz. Das Praktikabilitätsprinzip hat – als primäres Zweckmäβigkeitsprinzip – allerdings nicht die gleiche Wertigkeit wie ethische Prinzipien. Der Gewinn an Praktikabilität darf nicht durch einen beträchtlichen Verlust an Einzelfallgerechtigkeit erkauft werden." (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln (Alemanha): O. Schmidt, 2005. p. 100-101.) Em tradução livre: "Um sistema jurídico apregoado por princípios ajustados aos casos também precisa ser praticável. Uma administração de massa como a administração tributária, em especial, não se gerencia sem normas de finalidade simplificadoras. Tais normas devem possibilitar ou facilitar o "negócio em massa" da tributação; elas devem impedir a complicação exagerada e a impraticabilidade das leis ou despesas administrativas desproporcionais (Princípio da Praticabilidade). Considerando que a lei que não é prática, não pode ser isonomicamente aplicada, as normas processuais simplificadoras também servem ao princípio da isonomia. O princípio da praticabilidade, como princípio da conveniência (adequação finalística) primário, não tem, contudo, o mesmo valor que os princípios éticos. O ganho com a praticabilidade não deve se dar às custas de uma perda considerável na justiça individual"

[162] DERZI, Mizabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade do direito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Justiça tributária (I Congresso Internacional de Direito Tributária)* . São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 638.

> Três princípios de estaturas distintas, mas amalgamados para conduzir ao alcance da almejada justiça tributária"[163].

A praticabilidade é princípio que se encontra no ordenamento de forma difusa. Está presente em todos os meios e técnicas utilizadas com objetivo de tornar viável a execução das leis[164]. Como toda lei nasce para ser aplicada e imposta, a praticabilidade é um princípio constitucional implícito que aponta para a busca da exeqüibilidade das normas. A tipificação abstrata está relacionada ao princípio da praticidade, porque busca evitar a investigação pormenorizada de cada caso concreto e reduz a necessidade de provas pormenorizadas[165].

No Direito Tributário, a tributação na fonte, a substituição tributária, a figura dos responsáveis tributários, bases presumidas de tributação, são aplicações do princípio da praticabilidade[166]. Entretanto, as medidas que se fundamentam na praticabilidade precisam se revestir de equilíbrio e moderação, devendo observar claramente as limitações constitucionais. Ou seja, a praticabilidade deve "conviver harmonicamente com os direitos de propriedade e liberdade, essencialmente atingidos pela tributação"[167].

A Constituição Federal é expressa quanto ao princípio da eficiência introduzido no *caput* do artigo 37 pela Emenda Constitucional n. 19/1998:

> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)".

---

[163] COSTA, Regina Helena. Ob. cit., p. 109.
[164] "... entendida como o conjunto de condições que asseguram uma execução eficaz e económica ou eficiente da lei. (...)." NABAIS, José Casalta. Ob. cit., p. 619.
[165] Sobre esse tema, verificar notas de Mizabel Derzi à obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar* de Aliomar Baleeiro, 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 554-556.
[166] "A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital." Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 534-535.
[167] COSTA, Regina Helena. Ob. cit., p.131.

O que seria, porém, eficiência da administração pública? Como informa Egon Bockmann Moreira, o princípio da eficiência foi introduzido na Constituição sem que houvesse uma definição jurídica que preenchesse seu conteúdo semântico. O referido autor empreende grande esforço para reunir definições extrajurídicas do termo eficiência, conceitos desenvolvidos no direito comparado e opiniões doutrinárias sobre o princípio após sua introdução na Constituição Federal[168].

A principal crítica decorre do fato de que eficiência é termo cunhado em economia política, finanças e administração, voltando-se para instituições privadas, onde a eficiência aponta para a consecução dos objetivos das empresas: auferir lucro. Esta noção não pode ser transposta para a administração pública sem adaptações. É o que alerta Octavio Fischer:

> "... não se tem uma uniformidade de tratamento, justamente porque estamos diante de um termo vago, indeterminado e que, sobretudo, foi retirado de um contexto (esfera privada) completamente diverso daquele para o qual foi lançado (esfera pública).
>
> Por isto, como ponto de partida para a nossa análise, é importante ter em mente que pensar em eficiência no âmbito de atuação dos Poderes Públicos, notadamente da Administração Pública, pressupõe ter consciência de que o Estado não se equipara às organizações que almejam lucro (e vice-versa, diga-se de passagem). Eficiência pública não significa lucratividade. Esta até poderá ser um acessório, ou melhor, uma decorrência (e, somente, em algumas específicas situações), entretanto, jamais uma prioridade. Também, nesse sentido, eficiência pública não necessariamente significa o menor custo, o menor gasto. Não é somente porque temos hoje uma máquina estatal que desanda a gastar os seus recursos de forma desorientada e absurda que nossa atitude será de defender um Estado que tenha como foco de

[168] MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 3. ed. atual. rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 166-196.

> preocupação economizar o máximo possível na realização de suas tarefas.
>
> Em suma, *o operador jurídico deve estar ciente de que o signo 'eficiência' terá seu conteúdo preenchido, sob o plano pragmático, em função do seu uso. Se utilizado para organizações privadas, regidas sob a idéia de lucro, o sentido será um. Porém, se utilizado para pautar as condutas do Poder Público, seu sentido será, evidentemente, outro*"[169] (grifos nossos).

Em matéria tributária, é tentadora a idéia de avaliar eficiência por meio do aumento dos níveis de arrecadação. Aqui não podemos deixar de destacar que a eficiência na arrecadação não significa aumentar a arrecadação a qualquer custo como alguns tecnocratas da Fazenda podem entender[170]. Ser eficiente na arrecadação é obter o mesmo valor de arrecadação com menor esforço de todos os contribuintes e com baixa utilização da máquina fiscalizadora. Tributos com arrecadação eficiente findam por contar com maior cumprimento espontâneo da obrigação tributária. Ou, na visão de Ives Gandra:

> "Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado à luz de três aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados para o bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade"[171].

A eficiência não pode ser obtida com sacrifício dos direitos dos contribuintes, o que não significa negar que um dos objetivos desejáveis para uma administração tributária eficiente seja arrecadar com redução de custos. Para isso o Direito

---

[169] FISCHER, Octávio Campos. Ob. cit., p. 261.

[170] "Enquanto uma autêntica política tributária leva em consideração, além da capacidade econômica e/ou contributiva das pessoas submetidas à tributação, a facilidade no cumprimento das obrigações tributárias, uma singela política de arrecadação limita-se a obter receitas tributárias (árvore) sem olhar para a floresta." CASSONE, Vittorio. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária* cit., p. 131.

[171] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária* cit., p. 31.

apresenta possibilidades, mas em nenhum momento se pode perder de vista que a arrecadação eficiente é aquela que, acima de tudo, se dá nos estritos limites constitucionais. NesTe sentido é esclarecedora a afirmação de Octávio Fischer:

> "Porém, pode-se asseverar, categoricamente, que eficiência tributária não significa a busca incessante do aumento de arrecadação, porque esta não pode ser alcançada em detrimento dos direitos fundamentais.
>
> Claro que uma importante faceta da eficiência é a *economicidade*, pela qual se deve 'tornar o trabalho o mais produtivo possível, adquirindo maior quantidade de riqueza com o mínimo de dispêndio de energia'. (...)
>
> A eficiência aproxima-se, aí, do princípio da praticidade, para legitimar a utilização pelo legislador de técnicas normativas que possibilitem uma arrecadação mais ágil e menos onerosa e que evitem a sonegação. Tal se dá, por exemplo, com a substituição tributária, com as ficções e presunções legais. Mas opção por facilitar o incremento da tributação não pode ser feita com o atropelo das garantias e direitos dos contribuintes (...)"[172].

Ainda voltaremos ao tema ao analisar as presunções e ficções no direito tributário, às quais o poder público recorre como forma de concretização do princípio da eficiência e da praticabilidade.

Alguns outros princípios constitucionais também merecem destaque neste estudo, entre eles o princípio da liberdade de exercício de atividade econômica, com a conseqüente liberdade conferida aos cidadãos para organizarem suas atividades nos limites da legalidade. É uma decorrência do princípio da legalidade que os cidadãos não sejam restringidos em suas atividades além dos limites impostos pela lei. Nesse sentido, as normas emanadas pelos órgãos do Poder Executivo e que não tenham força de lei não podem impor restrições às atividades econômicas.

---

[172] FISCHER, Octávio Campos. Ob. cit., p. 267-268.

4.5. Princípios e deveres jurídicos instrumentais

Como se vê neste pequeno escorço de princípios constitucionais tributários, vemos suas implicações sobre a obrigação tributária, a influência de seus contornos na elaboração das normas tributárias, a sua relevância na identificação da norma matriz da incidência tributária. Entendemos que certamente é no campo da própria obrigação tributária, tratada no Código Tributário Nacional como obrigação principal, que se torna vital traçar de forma inequívoca os limites do poder tributário.

Entretanto, a obrigação tributária não esgota a relação entre o Estado e os contribuintes, pois também as (ditas pelo Código Tributário Nacional) obrigações acessórias também desempenham papel relevante na vida do contribuinte e parecem-nos ensejar os limites constitucionais que as norteiem. Perguntamo-nos se os limites ao poder de tributar também alcançam os deveres jurídicos instrumentais decorrentes da relação tributária, e entendemos que também esses deveres jurídicos são informados por princípios constitucionais, como todas as demais normas que compõem o sistema jurídico positivo.

O excesso de deveres jurídicos instrumentais, aos quais se confere equiparação de lançamento tributário, ou seja, aos quais atribuem-se, por ficção, as mesmas conseqüências jurídicas do lançamento, pode afetar a legalidade e a segurança jurídica. Resultará, quando houver qualquer inconsistência no preenchimento de uma declaração, em fato gerador de tributo, o que não atende às proteções aos contribuintes constantes do texto constitucional.

A visão de Cristiano Carvalho, embora direcionada à criação de hipótese de tributo sem respaldo em atividade econômica, aplica-se também ao tributo criado por “confissão”:

> “Uma das formas de potencial usurpação da liberdade econômica é a tributação por meio de ficções jurídicas. Se uma ficção é utilizada para tributar ou mesmo para criar deveres instrumentais que acarretam custos para o contribuinte, a capacidade contributiva ou econômica foi afetada, Em conseqüência, a tipicidade cerrada e a segurança jurídica foram violadas, pois o custo

> econômico só pode advir de um fato efetivamente ocorrido, de uma ação realmente exercida pelo contribuinte ou responsável.
>
> Outrossim, a criação de um custo econômico não diretamente ligado aos fatos, mas, sim, através de ficções, fere os princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica. E essa violação é o elemento argumentativo inclusive para comprovar a decorrente violação à segurança jurídica".[173]

Todo debate em torno da tributação na sociedade de massa aponta a importância desses princípios[174]. Entretanto, não podemos perder de vista que toda evolução do Direito Tributário assenta-se na preservação do interesse da arrecadação, sem prejuízo aos direitos garantidos aos contribuintes. A arrecadação deve ser dar dentro de limites que preservem a liberdade do indivíduo, a iniciativa privada, a atividade econômica e a propriedade, caso contrário os próprios objetivos da existência de uma sociedade nos ideários democráticos do Estado de direito são sacrificados para o financiamento dessa sociedade, o que é incoerente.

Estevão Horvath, sobre os limites para os deveres jurídicos instrumentais, destaca:

> "Se fosse possível sumular o pensamento acerca dos limites dos 'deveres instrumentais' tributários, diria que estes limites estão no princípio da razoabilidade, ou como querem alguns, na proporcionalidade. Embora reconhecendo a fluidez do conceito de 'razoabilidade', cabe à doutrina e à jurisprudência buscar fixá-lo com o decorrer do tempo, para que os 'operadores' do direito

---

[173] CARVALHO, Cristiano. Ob. cit., p. 264.

[174] Guilhermo O. Teijeiro, trazendo lição de Gonzáles Pérez, acrescenta que a atuação do poder público deveria se pautar, além da proporcionalidade, no princípio da boa fé: "Bajo la premisa de que el Derecho nunca puede ser manejado a espaldas de su fundamento ético, la razonabilidad de estos actos le viene impuesta a la Administración por la aplicación del principio general de la buena fe. Señala GONZÁLEZ PÉREZ (*El principio de la buena fe en la Administración pública*) que por aplicación de este principio, la Administración no deve imponer al particular ninguna carga, obligación o prestación más gravosa que las necesarias para cumplir con las exigências del interés público." TEIJEIRO, Guillermo O. Protección efectiva de los derechos del contribuyente: los limites del accionar de la administración fiscal en el marco constitucional y legal. In: ASOREY, Rubén O (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes.* Madrid: Ediciones de la Universidad Católica Argentina – EDUCA/Marcial Pons, 2000. p. 304.

tenham segurança jurídica ao desenvolverem a sua atividade e esses limites se sedimentem.

Se é verdade que o Fisco deve agir no intuito de cobrar o débito tributário, não menos verdade é que a sua atuação deva ser conforme aos postulados constitucionais e legais estabelecidos. Deve-se perquirir se: a) é necessária a medida pretendida para atingir o objetivo do Fisco (apurar corretamente a dívida do contribuinte); b) a medida proposta é adequada para atingir esse fim; e c) há proporcionalidade entre a medida escolhida e o fim pretendido (proporcionalidade em sentido estrito). Respondidos afirmativamente os requisitos atrás mencionados, já se terá percorrido pelo menos os primeiros passos para se avaliar se a fiscalização não extrapolou seus limites ao demandar o cumprimento de certos deveres instrumentais".

5. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Neste ponto, vemos a necessidade de fixar alguns conceitos sobre a constituição do crédito tributário que são relevantes para o tema da informatização e que apontam para os limites à simplificação pretendida pela Secretaria da Receita Federal, em seara tão implicada por relevantes princípios, direitos e garantias fundamentais.

5.1. A constituição do crédito tributário

O Código Tributário Nacional define a ocorrência do fato gerador como o momento do surgimento da obrigação tributária. Existindo a previsão legal de que, ocorrido determinado fato, haverá para o contribuinte a obrigação de pagar tributo, esse fato seria o "gerador" da obrigação tributária. Algum esforço doutrinário já foi empregado para distinguir a previsão legislativa do fato verificado no mundo real. Desse esforço resultou a hipótese de incidência para definir a primeira e de fato gerador para definir o segundo[175]. Entretanto, o rigor na utilização das expressões não é muito grande, mesmo pela legislação tributária.

Ainda segundo essa concepção, sempre que acontecesse o fato previsto na hipótese de incidência, de modo infalível e automático, se daria a incidência da norma tributária e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Nesse mesmo instante, ainda na mesma visão doutrinária, vislumbrar-se-ia o surgimento da obrigação tributária. Essa obrigação, porém, não teria ainda o seu conteúdo patrimonial, o crédito, porque este somente seria constituído com o lançamento tributário.

---

[175] Em especial, a obra do saudoso Professor Geraldo Ataliba: "A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico. (...) Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando 'hipótese de incidência' ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e 'fato imponível' ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência." (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributár*ia. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 49-50). E o Professor Paulo de Barros Carvalho trouxe nova perspectiva para o tema, ao reconhecer que hipótese de incidência nada mais é do que o antecedente da norma geral e abstrata, enquanto o fato gerador é o antecedente da norma individual e concreta, não sendo o fato ocorrido no mundo fenomênico, mas uma descrição desse fato.

Estaria ainda pendente a obrigação tributária, sem o seu correspondente crédito, até o momento em que a autoridade pública investida de competência e atribuição fiscal verificasse a ocorrência do fato gerador, identificasse a base de cálculo e a alíquota correspondente ao tributo, e com isso tornasse líquido e devido o crédito tributário.

Seguindo com a doutrina tradicional refletida no Código Tributário Nacional, em alguns casos (o que hoje se tornou a regra, como veremos) o próprio contribuinte tinha a obrigação de verificar a ocorrência do fato gerador, interpretar a norma tributária e definir o montante do tributo devido. Nesse caso, convencionou o Código Tributário Nacional tratar-se de antecipação do tributo devido, cabendo à autoridade pública o lançamento que, na hipótese, se daria sob a forma de homologação da atividade já realizada pelo contribuinte, que culminou com o recolhimento de um determinado montante para quitar o tributo devido. Com a homologação do recolhimento antecipado pelo contribuinte, estaria extinta a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador.

Além disso, eventualmente, na previsão do Código Tributário Nacional, poderia ocorrer de um grande lapso de tempo transcorrer entre o fato gerador do tributo e a oportunidade de uma autoridade fiscal poder rever o recolhimento antecipado pelo contribuinte. Para evitar as incertezas que poderiam decorrer desse fato, previu o CTN que, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, ocorreria tacitamente o lançamento por homologação. Leia-se: operar-se-iam os mesmos efeitos, ou seja, a extinção da obrigação tributária, transformando em pagamento definitivo aquela antecipação levada a efeito pelo contribuinte.

Várias críticas são dirigidas à previsão de surgimento da obrigação tributária e do crédito tributário em momentos distintos. Pelo seu conteúdo patrimonial, a obrigação tributária sempre trará em si um crédito correspondente. Afinal, aquele que está obrigado a pagar certamente está obrigado a pagar algum valor, que será necessariamente o crédito em questão.

Some-se a elas a crítica ao conceito de incidência ali pressuposto, onde na data do evento previsto na hipótese de incidência tributária vislumbrar-se-ia a sua

jurisdicização. Somente é possível criar o vínculo entre o credor e o devedor quando, no ato de aplicação da norma jurídica, definem-se, de forma individual e concreta, todos os elementos que compõem a prestação e individualizam os sujeitos envolvidos. Antes desse momento, o evento ainda é indiferente para o direito, pois se for impossível a determinação dos elementos da hipótese de incidência, não é possível estabelecer o vínculo obrigacional, com as conseqüências coercitivas que lhes confere o Direito[176].

A partir da definição de que o Direito é um conjunto de normas jurídicas expressas em linguagem, tornando o Direito um sistema de linguagem, a interpretação do Direito deve ser coerente com tal definição, exigindo a investigação de seus três planos fundamentais: o sintático, o semântico e o pragmático. Também não se pode estudar em seu objeto o que não está descrito em linguagem.

Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de direito tributário*, afirma "para a metodologia de nossa análise faz-se necessário relegar o evento e sua relação efectual ao território dos meros objetos da experiência, ao menos até o momento em que, ingressando no grande processo de comunicação que é o direito, tenham assumido a simbologia própria do jurídico. A partir desse marco falaremos, então, em fato jurídico e relação jurídica; 'fato gerador' e obrigação tributária"[177].

Em sua obra Paulo de Barros Carvalho utiliza duas expressões para representar a construção de linguagem no Direito. A hipótese tributária para representar a linguagem prescritiva e fato jurídico tributário para representar a projeção factual concreta posta em linguagem. Reconhece que o fato jurídico refere-se, a rigor, ao tempo do evento e às normas então vigentes, mas isso não transforma o evento em fato jurídico até que ele seja vertido em linguagem.

5.1.1. A incidência da norma tributária

[176] A diferenciação entre evento e fato é descrita também por outros autores, como Larenz, por exemplo: "As proposições jurídicas devem ser 'aplicadas' a eventos fáticos, a uma situação de facto que se verificou. Como acabamos de ver, isto só é possível na medida em que a situação de facto verificada é enunciada. O que no facto-tipo de um juízo aparece como 'situação de facto' é a situação de facto como enunciado." LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito* cit., p. 391).
[177] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 365.

O primeiro ponto relevante que salta ao analisar a incidência tributária é que esta não é automática e infalível, como descreveu Alfredo Augusto Becker, em sua famosa metáfora com a energia eletromagnética[178]. Como destaca Paulo de Barros Carvalho, a incidência jurídica exige a subsunção e a implicação[179], atividades que exigem a ação humana:

> "Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das conseqüências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais

---

[178] "Um instrumento (regra jurídica válida) carregado de energia eletromagnética (juridicidade). Este instrumento permanece suspenso sobre o mundo dos fatos físicos, biológicos e psíquicos. No mundo existiram os fatos pretéritos, existem os fatos presentes e existirão os fatos futuros. E no mundo, sob o referido instrumento, os fatos presentes vão se tornando pretéritos e os fatos futuros vão se tornando presentes, isto é, vão acontecendo, vão se realizando. Entretanto, aquele instrumento aguarda e continua em estática. Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito), um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no presente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediata, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada." BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit., p. 327.

[179] A subsunção do evento ocorrido na hipótese prevista no antecedente da norma de incidência tributária e a implicação correspondente à atribuição em concreto das conseqüências previstas no conseqüente da respectiva norma. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* cit., p. 11.

> e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo"[180].

O Direito tem como finalidade interferir no tecido social por meio da possibilidade de coação, com que incentiva, ou não, determinada conduta intersubjetiva. Para isso, dispõe de normas gerais e abstratas que prescrevem condutas e atribuem conseqüências para a hipótese de estas virem a se realizar no mundo real. Entretanto, para sua efetivação, as normas gerais e abstratas exigem comandos individuais e concretos, que também são prescritivos, mas que não mais produzem conseqüências hipotéticas, mas concretas e determinadas voltadas a sujeitos individualizados.

Assim, temos no momento do lançamento a expedição de uma norma individual e concreta que encerra a aplicação do comando previsto na norma geral e abstrata. Entretanto, ainda há dúvidas sobre como se dá a expedição da norma individual e concreta nas hipóteses do lançamento por homologação.

5.1.2. A obrigação e o crédito tributário

A obrigação tributária e o crédito tributário surgem simultaneamente, mesmo porque o crédito tributário é parte da obrigação tributária, pois é exatamente o conteúdo da prestação a que está obrigado o sujeito passivo para com o sujeito ativo.

A obrigação tributária surge com o fato jurídico tributário. Para a maioria da doutrina[181], esse momento confunde-se com o momento do próprio evento. Entretanto, é importante notar que, mesmo quando ocorrido o evento, muitas vezes não se

---

[180] Idem, ibidem, p. 11-12.

[181] Como exemplo, podemos citar Geraldo Ataliba: "Desde que se verifica (aconteça realmente) o fato a que a lei atribui esta virtude jurídica, a quantia em dinheiro (legalmente fixada) é crédito do estado; no mesmo instante, fica devedora dela a pessoa privada prevista na lei e relacionada com o referido fato" (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 29). Sobre a visão tradicional da doutrina vale a leitura dos capítulos 3 e 4 da obra Obrigação Tributária de Américo Lacombe, respectivamente: "O nascimento da obrigação tributária" e "A norma individual do lançamento". LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica Ed., 1996. p. 57-89 e 90-104.

consegue individualizá-lo, identificá-lo, de modo a transformá-lo em fato jurídico, assim entendido o evento vertido em linguagem jurídica (ex.: sonegação de tributos, fraudes que ocultem a ocorrência de um evento que está previsto como hipótese de incidência tributária). Aqui se exige a distinção, visto que, enquanto não puder a administração tributária demonstrar em linguagem competente que ocorreu o fato jurídico tributário, não se pode falar de surgimento do tributo.

Portanto, a obrigação tributária somente poderá surgir no momento em que for emitida a norma individual e concreta que, ingressando no sistema do direito positivo, vinculará o sujeito passivo e o sujeito ativo em uma relação obrigacional. A relação assim estabelecida será definitiva até que alterada por outra norma individual e concreta que a substitua ou modifique.

Ao estabelecer a obrigação tributária, tem-se o seu objeto consistente no direito subjetivo do sujeito ativo de exigir a prestação pecuniária e o dever de sujeito passivo de cumpri-la. É exatamente ao direito subjetivo em tela, que se denomina crédito, o que revela seu caráter ínsito à própria obrigação tributária. Ou, na definição de Paulo de Barros Carvalho:

> "Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro"[182].

5.2 O lançamento tributário e o autolançamento ou lançamento por homologação

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, ao disciplinar o lançamento tributário, descreveu-o como atividade privativa da autoridade administrativa. Entretanto, a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo e o cálculo do montante do tributo devido se tornaram atividades cotidianas dos contribuintes.

[182] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., 2005, p. 366-367.

No capítulo dedicado à constituição do crédito tributário, o Código Tributário Nacional disciplina o lançamento tributário. Destacam-se a respeito os seguintes preceitos:

> "Art. 142. 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível*.
>
> Parágrafo único. A *atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional.
>
> (...)
>
> Art. 147. O *lançamento* é efetuado com base na *declaração* do sujeito passivo ou de terceiro, *quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato*, indispensáveis à sua efetivação.
>
> (...)
>
> Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos*:
>
> (...)
>
> Art. 150. *O lançamento por homologação*, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, *tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*"[183] (grifos nossos).

[183] Brasil. Lei n. 5.172, de 25.10.1966, "Código Tributário Nacional".

Como a simples leitura do texto legislativo aponta, a palavra lançamento comporta diversas acepções[184]. A polissemia proporcionou dúvidas e investigações. Amplos debates foram conduzidos para esclarecer a natureza do lançamento como ato ou procedimento, a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento, o lançamento por homologação e o autolançamento, as normas aplicáveis ao lançamento e ao tributo neste apurado. Não pretendemos reabrir todas essas questões, mas necessitamos fixar algumas premissas para prosseguirmos na análise do tema.

Primeiramente, entendemos o lançamento como ato, conforme reconhecido pela doutrina[185], apesar da definição contida no CTN de que o lançamento seria um procedimento. Adotamos a definição de lançamento na acepção restrita trazida por Eurico Marcos Diniz de Santi:

> "... como o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associado à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota"[186].

Consideramos que o lançamento tributário insere a norma individual e concreta que tem como antecedente o fato jurídico tributário e como conseqüente o vínculo obrigacional, com a adequada individualização dos sujeitos da relação jurídica tributária e da quantificação do crédito tributário. Possui caráter declaratório do fato jurídico tributário e constitutivo da relação jurídica tributária.

---

[184] DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad: 1996. p. 125-126.

[185] SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 25 ("Se o lançamento tributário se constitui num ato administrativo simples, composto ou resultante de um procedimento, depende da vontade do legislador titular da competência de instituir e arrecadar o tributo. (...) Portanto, o lançamento tributário será, sempre, um ato jurídico administrativo, dependendo a sua composição de decisão específica do legislador). Também: MARINS, James. Lançamento tributário e decadência (fragmentos de um estudo). In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento tributário e decadência.* São Paulo: Dialética, 2002, p. 312-313, onde sintetiza o posicionamento de renomados juristas.

[186] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Ob. cit., p. 133.

Acrescenta Paulo de Barros Carvalho a importância das condições espaço-temporais nas quais o crédito será exigido. É esse aspecto que marca os termos da exigibilidade do crédito tributário.

Resta verificar se é imprescindível o lançamento para a cobrança de tributos. Este tema assume maior relevância diante da previsão do lançamento como atividade privativa da administração pública e da figura do lançamento por homologação, em especial na forma de lançamento homologado tacitamente pelo decurso do prazo legal.

É imprescindível que uma norma individual e concreta relate o fato jurídico tributário para que infalivelmente surja o vínculo obrigacional do tributo. Entretanto, tal norma não necessita ser emitida unicamente pela administração. É essa delegação ao contribuinte que foi timidamente contemplada no CTN na forma de lançamento por homologação.

Consideramos que ao aplicar a norma tributária para determinar o *quantum* do tributo a ser recolhido, o contribuinte necessariamente verteu em linguagem o evento. Na guia de recolhimento constará o código do tributo a ser arrecadado, a individualização do sujeito ativo e do sujeito passivo, a quantificação do crédito, o período de ocorrência do evento e a data de vencimento do tributo. Ainda que não conste da guia a descrição detalhada do fato jurídico, seus elementos podem ser inferidos pelas demais informações codificadas constantes da referida guia de recolhimento.

Aqui temos questão teórica com evidentes repercussões práticas. De um lado, encontraremos uma corrente para a qual o lançamento é efetivamente atividade privativa da administração pública, e o ato do contribuinte que verifica a ocorrência do fato jurídico tributário e apura o tributo devido não poderia substituir a manifestação específica da administração sobre tal atividade de contribuinte, tudo nos exatos moldes apresentados no lançamento por homologação descrito no artigo 150 do CTN. Nessa linha, o contribuinte, ao antecipar o pagamento, interpreta e aplica a norma tributária, mas somente a manifestação da administração poderá tornar definitiva a constituição do crédito tributário. Representante dessa linha de pensamento é Hugo de Brito Machado, como vemos:

> "No direito brasileiro não existe tributo sem lançamento. Existem, é certo, tributos nos quais o lançamento opera-se pelo simples silêncio da Administração Tributária que consubstancia a homologação tácita da apuração feita pelo contribuinte. Do ponto de vista rigorosamente jurídico, porém, não se pode afirmar a existência de tributo sem lançamento porque, mesmo nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de pagar sem que a autoridade administrativa tenha feito a apuração do montante devido, haverá sempre a homologação, ainda que apenas tácita, a configurar o lançamento como procedimento administrativo"[187].

Em nossa visão, tal construção é artificial, principalmente no mundo atual, onde a homologação tácita é a regra, tornando (na prática) definitivos os atos realizados pelo contribuinte. A maior prova da dispensável atuação das autoridades fiscais é a própria homologação tácita por decurso de prazo. Ficamos, então, com a pergunta: nessas hipóteses, é o contribuinte que faz o lançamento (autolançamento), ou não há lançamento? Se não há lançamento, haveria algo que substituísse tal ato jurídico?

O reconhecimento do autolançamento encontra uma dificuldade inicial, qual seja conciliar a delegação de uma atividade privativa da administração pública para o particular. Na previsão do artigo 142 do CTN, cabe à administração pública o lançamento, o que é corroborado pela previsão do artigo 150 do CTN. Os defensores do autolançamento afirmam que há de fato preconceito em aceitar o lançamento efetuado pelo contribuinte, porque o CTN utilizou expressão diversa[188].

Alternativa seria, na linha de Luciano Amaro[189] e Alberto Xavier[190], proclamar a desnecessidade do lançamento, reconhecendo que o cumprimento espontâneo da obrigação de pagar tributo dispensaria o lançamento. Com isso, no máximo, a administração tributária, em seu poder de fiscalização, verificaria se o cumprimento da

---

[187] MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e decadência. In: *Lançamento tributário e decadência* cit., p. 225.
[188] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 232-233.
[189] AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.* São Paulo: Malheiros, 2005, p. 376-381.
[190] XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 75-90.

obrigação tributária deu-se da forma correta, procedendo ao lançamento de ofício de eventual parcela divergente. Aceitamos que ao lançamento efetuado pela autoridade pública possa substituir um ato equivalente do contribuinte de constituição do crédito tributário. Este ato deverá, porém, verter em linguagem os elementos da norma individual e concreta de incidência tributária. Não admitimos que exista cumprimento espontâneo da obrigação sem sua versão em linguagem, sem um ato formal de aplicação da norma jurídica tributária. Por outro lado, não entendemos que a informação de um valor seja suficiente para a constituição do crédito tributário, por faltar o relato dos aspectos essenciais da incidência tributária. Apenas sobre a parcela adiantada pelo contribuinte pode se entender ter havido a adequada aplicação da norma, mas não sobre qualquer informação prestada pelo contribuinte.

No sistema de referência que adotamos reconhecemos o direito como sistema de linguagem e reconhecemos a necessidade de versão em linguagem competente dos eventos para que adquiram a condição de fatos jurídicos. Assim, acreditamos que, ao realizar o pagamento do tributo, o sujeito passivo verteu em linguagem as atividades de aplicação da norma tributária que realizou para apurar o tributo devido. É o documento de arrecadação que nos parece introduzir no sistema a norma individual e concreta que vincula o sujeito passivo e o sujeito ativo em torno da obrigação tributária.

Detalhando, é no instante do pagamento, com a apresentação de sua guia de recolhimento informando o tributo devido, que se enuncia a norma individual e concreta emitida exclusivamente pelo contribuinte na forma prevista no sistema jurídico positivo. Com esse ato é que seria introduzida no sistema norma que aponta existência da obrigação tributária, cuja extinção será provada com a mesma guia de recolhimento devidamente chancelada por estabelecimento bancário autorizado (quando mecanicamente, ou por código no caso de pagamento eletrônico via *home-banking*).

Posteriormente, poderá a administração rever o lançamento realizado pelo contribuinte, nos exatos moldes em que o lançamento de ofício ou por declaração também podem ser revistos (artigo 149, II, IV, V, VIII e IX, do CTN). Outros elementos que chegam ao conhecimento da administração tributária através do cumprimento dos deveres jurídicos instrumentais podem propiciar a verificação de erros na

norma individual e concreta que exijam nova norma individual e concreta que substitua ou complemente a anterior. Essa nova norma será emitida pela administração tributária sempre por meio do lançamento de ofício.

5.2.1. Os elementos da norma individual e concreta de lançamento tributário

O Direito tem como finalidade disciplinar as condutas intersubjetivas, direcionando o comportamento humano para os valores que a sociedade entende relevantes. Entretanto, não basta a elaboração de uma lei para que as condutas humanas se alterem. Esta percepção em nosso país é ainda mais forte porque são inúmeros os exemplos das leis que "não pegaram" e não atingiram o objetivo de implantar os valores que inspiraram a sua instituição. Ainda da percepção prática e do saber popular vem a explicação: a lei "não pega" se não é aplicada, se os destinatários da norma não vislumbram o poder coercitivo do Estado agindo para que a lei seja observada.

Aprendemos com as lições de Paulo de Barros Carvalho:

> "Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para se aproximar da região material das condutas intersubjetivas, ou, na terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar às individuais e concretas, e que é conhecido como 'processo de positivação', deve ser necessariamente percorrido, a fim de que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais. E tudo se faz como um problema imediato de realização de normas e mediato de realização de valores, visto que estes é que funcionam como fundamentos daquelas, como agudamente nos alerta Lourival Vilanova.
>
> Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma

> ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais"[191].

Publicado o veículo introdutor da norma jurídica, o destinatário da norma poderá identificar a existência de uma norma geral e abstrata que prevê uma conseqüência jurídica para uma determinada hipótese. Entretanto, essa norma precisa de uma outra norma individual e concreta que torne determinada a hipótese da norma geral e concreta, relatando o fato jurídico e constituindo a conseqüência jurídica prevista[192]. O sistema jurídico atua com normas com diferentes graus de determinação até alcançar a especificidade do caso concreto, atribuindo-lhe uma conseqüência jurídica que, se não observada, permitirá a constituição de nova norma individual e concreta pelo descumprimento da obrigação[193].

No caso específico dos tributos, a partir da publicação de um veículo introdutor de norma geral e abstrata, o contribuinte destinatário da norma sabe que se realizar a ação descrita na hipótese da norma ficará sujeito ao pagamento de tributo. Ocorrido o evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata, o sujeito passivo ali indicado ou o sujeito ativo ou um responsável tributário deverá relatar em linguagem o acontecimento, constituindo a obrigação tributária na forma prevista na lei geral e abstrata[194]. Esse relato em linguagem será a norma individual e concreta, o ato de lançamento.

Não pretendemos desde já aprofundar o tema, dissertando sobre quem realiza o ato de lançamento, se o lançamento ocorre na entrega da declaração de pagamento de tributos, ou se ocorre no ato do pagamento, embora nossa posição seja de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorre neste último. Trabalharemos sob a premissa de que, em algum momento, haverá um lançamento, alguém relatará em linguagem competente o evento ocorrido no mundo circundante e introduzirá

---

[191] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., 2005. p. 372.
[192] Este mesmo raciocínio é válido para outras normas jurídicas e não apenas para as tributárias. Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas.* Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 217-219.
[193] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* . 3. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 133-134.
[194] IVO, Gabriel. Ob. cit., p. 59.

no sistema jurídico uma norma individual e concreta que relatará o fato jurídico e constituirá a obrigação tributária.

Esse relato poderá ser detalhado como no lançamento de ofício, presumido em uma homologação tácita, como querem alguns no lançamento por homologação, ou identificado com a entrega de uma declaração de pagamentos de tributos, ou, ainda, consubstanciado em uma guia para pagamento, como é nossa opinião. Não ingressaremos nessa controvérsia, por enquanto, apenas tomaremos a existência de um ato de lançamento como pressuposto e avaliaremos os elementos dessa norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária.

Na emissão de uma norma individual e concreta, a autoridade competente precisa determinar cada um dos critérios presentes na regra matriz de incidência tributária, fazendo a norma geral e abstrata de incidência tributária incidir sobre o evento ocorrido; para isso, deverá relatar o fato jurídico e atribuir-lhe a conseqüência prevista na norma. Portanto, para que incida a norma geral e abstrata, é necessário um aplicador, um ser humano, que relate em linguagem competente o evento que autoriza a incidência tributária.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho:

> “Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. (...)
>
> A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no conseqüente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo

> e por tudo, aplicação à incidência, de tal modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela jurisdicizada (...)"[195].

A regra matriz de incidência tributária é formada por diversos critérios. A ausência de qualquer desses critérios impede que se tenha a instituição válida de um tributo. Da mesma forma, ao enunciar a norma individual e concreta de lançamento, não pode estar ausente qualquer desses critérios, ainda que de forma implícita, sob pena de não se constituir validamente a obrigação tributária.

A invalidade do lançamento tributário por incompetência da autoridade, ou daquele que emite a norma individual e concreta, gera a nulidade do ato por vício formal. A nulidade por vício formal tem previsão especial no Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, cujo texto determina que a existência de um vício formal afeta o lançamento, sendo causa de sua anulação, mas novo lançamento poderá ainda ser efetivado com prazo de até cinco anos. A norma deixa claro que a arrecadação não deve ser prejudicada em razão de questões formais. Entretanto, o que seriam esses vícios formais?

Os vícios formais dizem respeito ao ato de enunciação da norma individual e concreta e não ao conteúdo da norma enunciada. A autoridade que enuncia a norma pode não ser competente ou não observar a formalidade prescrita, impedindo que a norma individual e concreta possa adequadamente ser emitida.

Os vícios materiais dizem respeito ao enunciado formulado, que consiste na própria norma individual e concreta. Esses vícios podem ser provocados por inconsistências no texto do enunciado, onde a autoridade competente trocou a ordem de algum algarismo, omitiu a letra de um nome, ou alguma outra informação que não impediu a compreensão do enunciado em si. Ou seja, o texto está incorreto, mas é possível a partir dele construir todos os elementos que formam a norma individual e concreta de lançamento.

---

[195] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., 2005. p. 90.

Outra situação é a dos vícios substanciais, quando o próprio enunciado contém uma incorreção porque relatou inadequadamente o evento ou tomou equivocadamente o mandamento da norma geral e abstrata. Com isso, a norma individual e concreta emitida tem um descompasso, uma incoerência que, se identificada em tempo, teria impedido a emissão da referida norma como foi efetivamente enunciada. Essas são as hipóteses que, nesse momento, pretendemos aprofundar, ou seja, as hipóteses de erro de fato e de erro de direito no lançamento tributário.

Da forma como estão postas as regras que suportam a informatização na relação entre o fisco e o contribuinte, não há mecanismos suficientes para identificação e retificação de erros, que, como apresentamos, fulminam a possibilidade de exigência do tributo. Ao contrário, o sistema transfere integralmente ao contribuinte a responsabilidade por incorreções na enunciação da norma de lançamento, vetando a ampla defesa na esfera administrativa e restringindo as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mesmo quando demonstrado pelo contribuinte o equívoco que acomete a norma de lançamento. O erro quanto aos critérios que formam a norma individual e concreta de lançamento, quando não identificados e não retificados, findam por permitir o recolhimento de tributo indevido pelo contribuinte ou, ainda que evitado o recolhimento, direcionam contra o contribuinte todos os instrumentos de cobrança de tributos, com a coercitividade que lhes é conferida pelo ordenamento.

O Código Tributário Nacional prevê a restituição do tributo quando há erro de fato ou de direito que afete qualquer um dos elementos que compõem a norma individual e concreta, como se verifica no artigo 165. Segundo o referido artigo, caberá a restituição do tributo quando em face da legislação aplicável verifica-se que o pagamento foi indevido ou a maior; ou quando a natureza ou circunstâncias materiais do evento efetivamente ocorrido não sejam as descritas no fato jurídico tributário; ou no caso de erro na identificação do sujeito passivo, da alíquota, ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Do texto legal podemos concluir que não será tributo e deverá ser devolvido ao contribuinte o valor que foi pago em razão de erro de fato ou de direito. A medida é imperativo lógico do fato de o tributo somente poder ser exigido quando presentes de forma individualizada e concreta cada um dos critérios que formam a regra

matriz de incidência tributária. Outra conseqüência é que não poderá ser cobrado o tributo quando presentes erros de fato ou de direito. Caberá, então, a revisão do lançamento para ajustá-lo aos limites legais do tributo.

Nas hipóteses de lançamento de ofício, uma vez intimado do lançamento, o contribuinte tem a possibilidade de questionar a validade do ato de lançamento no âmbito do contencioso administrativo.

Nos casos de lançamento tratado pelo Código Tributário Nacional como por homologação, a revisão e a homologação do lançamento ocorrem na maioria das vezes de forma tácita e os erros não são identificados.

Entretanto, são cada vez mais comuns declarações eletrônicas elaboradas pelo contribuinte informando os tributos devidos e a forma como foram liquidados, especialmente para um rápido acompanhamento dos tributos lançados por homologação.

Nesse caso, mesmo se o contribuinte incorrer em erro de fato ou de direito ao informar o tributo, tal declaração é considerada uma confissão de dívida passível de inscrição em dívida ativa. A identificação do erro poderá ocorrer já em sede de execução fiscal, com os seus consectários, que atualmente incluem até mesmo o bloqueio eletrônico de valores depositados em conta corrente do contribuinte para que sejam mantidos como garantia do débito.

Ou seja, mesmo sem adentrar mais diretamente na forma como se dá o lançamento, é possível afirmar, desde logo, que não poderá prevalecer hipótese de tributo que foi incorretamente lançado porque incorreu em erro de fato ou erro de direito. O lançamento necessariamente deve descrever o evento ocorrido no mundo fenomênico, que se identifica com a hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata de incidência. Se relato posterior do mesmo evento, realizado por provas válidas, apontar que em algum elemento o evento não correspondia à primeira descrição, mas a uma segunda descrição que se afasta da hipótese de incidência, não mais haverá tributo e, portanto, não é possível manter-se a exigência.

Da mesma forma, se ao atribuir a conseqüência do fato jurídico descrito na norma individual e concreta, o aplicador, por identificar incorretamente a norma geral e abstrata aplicável, indicar pagamento de valor diverso daquele que, na forma da norma geral e abstrata, se aplica ao fato jurídico relatado, é possível, sempre pressupondo novo relato e realização de prova autorizada, produzir nova norma individual e concreta que determine o pagamento do tributo em obediência estrita aos limites legais.

Independentemente do momento e de quem realiza o lançamento, há um interesse público, pressuposto do fato de apenas ser tributo aquele que atende completamente a todos os requisitos legais, em relatar adequadamente o evento e aplicar adequadamente a conseqüência normativa. Esse interesse público é incompatível com um procedimento de arrecadação que não contenha a previsão de controle interno da legalidade pela administração pública.

6. ERRO DE DIREITO E ERRO DE FATO NO CONTEXTO DA INFORMATIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A diferenciação entre erro de fato e erro de direito não é um campo seguro na doutrina. Adotaremos a visão de Paulo de Barros Carvalho, que identifica os erros de fato como problemas intranormativos e os erros de direito como problemas internormativos.

O tema dos erros torna-se relevante à medida que verificamos que presunções, ficções, declarações e lançamentos não podem se sustentar sobre erros. No campo tributário, erros podem conduzir à exigência de quantias diversas das autorizadas pela lei e que, portanto, não podem se enquadrar no conceito de tributo. A verificação de problemas intranormativos ou internormativos na norma individual e concreta que determina a exigência do tributo exige revisão pela administração pública e não comporta a afirmação de que para quaisquer desses problemas uma presunção possa dispensar a administração pública de reexaminar a norma emitida.

6.1. Erro de fato: problemas intranormativos da norma individual e concreta

Diante da premissa adotada de que o Direito é composto unicamente por normas que são introduzidas no sistema jurídico por meio de veículos que são extratos de linguagem e que, a rigor, o Direito é linguagem, é importante delimitar o conceito de fato no Direito.

No mundo em que vivemos, a cada instante múltiplos e infinitos eventos estão acontecendo. Entretanto, ao traduzir em linguagem esses eventos, o emissor seleciona elementos que se destacaram em sua percepção e que podem permitir ao interlocutor construir também a sua visão do evento. Essa tradução em linguagem é que cria o fato, um relato de um evento ocorrido. De um único evento podem ser extraídos tantos fatos quantos relatos possíveis. O exemplo é utilizado com muita freqüência, mas é

bastante válido para ilustrar nossa afirmação. De um evento acidente de trânsito, diversos relatos podem surgir. Um médico pode produzir um relato como um fato da medicina, descrevendo as lesões sofridas pelos acidentados, os sinais vitais percebidos, o tempo de recuperação emocional das vítimas ou o estado psíquico do causador do acidente. Um engenheiro de tráfego poderá produzir relato diverso, descrevendo um fato da engenharia, indicando as falhas na operação de circulação dos veículos na via, a falha na programação dos semáforos, a possível velocidade da colisão etc. Um advogado defendendo o causador do acidente certamente teria fatos bem diferentes para apresentar ao juiz do que os que seriam apresentados pelos advogados das vítimas... Enfim, vários fatos mais poderiam ser relatados.

No Direito, quando um evento é vertido em linguagem competente torna-se fato jurídico, e a este fato são imputadas as conseqüências previstas nas normas do sistema. Do evento apenas serão extraídos os elementos que forem relevantes para a composição do fato jurídico, dependendo do previsto no sistema para as conseqüências jurídicas em questão. Para fazer valer os direitos decorrentes dos fatos jurídicos, deverá ser realizada a prova desses fatos, através dos meios também prescritos pelo próprio sistema jurídico.

Assim, ao falar de erro de fato, ainda se está falando da norma individual e concreta que pode ter recolhido elementos do evento que, posteriormente, podem se mostrar incorretos ou incompletos. No caso do Direito Tributário, se as incorreções afetarem os elementos essenciais que devem compor a norma de incidência tributária, comprovada a incorreção do fato jurídico, estes poderão não mais se ajustar na hipótese da regra matriz de incidência tributária. Ou, ainda que os fatos permitam a incidência da referida norma, pode ser que o conseqüente da norma individual e concreta se altere em razão da alteração dos fatos para vincular o sujeito passivo a um sujeito ativo diverso, ou para estabelecer uma alíquota diferente ou ainda para alterar a base de cálculo do tributo.

Vê-se que nas hipóteses de erro de fato sempre há um desalinhamento entre o que foi comprovado e a norma individual e concreta, seja afetando o antecedente dessa norma, seja afetando o conseqüente da referida norma.

As incorreções decorrerão da verificação na linguagem das provas que, ao afetar o antecedente ou o conseqüente da norma individual e concreta, exigem a emissão de nova norma individual e concreta então adequada aos fatos. No caso da norma individual e concreta de lançamento, exigirá nova norma para que a obrigação tributária seja exigível ou surgirá, se o pagamento já tiver sido efetuado, para o contribuinte, com a desconstituição do lançamento, a possibilidade de obter a devolução dos valores indevidamente recolhidos.

Poderá acontecer que, em razão do prazo decadencial, não seja mais possível o lançamento e nenhuma obrigação possa ser exigida. Pode ainda acontecer que o contribuinte não disponha mais de prazo para questionar reaver o indébito tributário. Em ambos os casos, trata-se de hipóteses que podem interferir na desconstituição da norma individual e concreta. Mas, a rigor, o lançamento não permanece e não é exigível se produzidas provas que demonstrem a incorreção de seus elementos constitutivos, antes que sejam aplicáveis as restrições temporais impostas pela decadência e pela prescrição.

Destacamos a questão da necessidade de provas porque, como explicado, o evento que não seja vertido em linguagem competente continua indiferente para o Direito. Assim, se o evento for diverso do que consta da norma individual e concreta de lançamento, mas o contribuinte não conseguir demonstrá-lo e não produzir as provas adequadas para desconstituir o fato, não haverá juridicamente incoerência a ser corrigida na norma, não haverá erro de fato.

Reconhecemos a polissemia em torno da palavra prova como nos dá conhecimento Fabiana Tomé, mas pretendemos apenas registrar que a prova a que nos referimos é no sentido de enunciado pautado nas formas de demonstração e verificação admitidas em Direito e produzem o reconhecimento de um fato como verdadeiro para o Direito[196].

É claro que o principal interessado em produzir provas que demonstrem o erro de fato na norma individual e concreta de lançamento é o contribuinte, para afastar a eventual transferência de recursos para o Estado a título de tributo. Na

[196] TOMÉ, Fabiana Del Padre. Ob. cit. , p. 33-35. Sobre as diversas acepções de prova, ver p. 63 e ss.

maioria das vezes é o que acontece. Verificado pelo contribuinte o erro, este o corrige por meio da retificação do pagamento realizado e da recuperação das parcelas a maior recolhidas, no âmbito da compensação tributária. O contribuinte precisará produzir as provas necessárias ou, ao menos, mantê-las para ulterior verificação da fiscalização, se solicitado[197].

Não resta afastado, porém, o interesse da administração tributária na retificação do erro ocorrido. Afinal, ao fisco não cabe recolher valores que não estejam nos estritos limites da lei. Assim, por exemplo, se o contribuinte informou na DIPJ que sua receita foi de R$ 100.000,00 (cem mil reais), e este mesmo contribuinte aponta R$ 100.000,00 como o tributo a recolher a título de imposto de renda, é possível afirmar que há um equívoco em uma das informações. Deverá nessa hipótese fiscalizar o ocorrido. Na prática, esta é uma hipótese em que dificilmente o sistema identificaria a necessidade de revisão.

Portanto, as normas inseridas no sistema impondo limites temporais para retificação de informações que não sejam o prazo prescricional, ou determinando a impossibilidade de retificação, não podem ser válidas no sistema positivo, porque afastam o direito do contribuinte de apenas pagar tributo nos limites legais e o dever da administração de conformar a exigência das obrigações tributárias ao previsto na norma de incidência.

A qualquer tempo, com única restrição no prazo prescricional, o contribuinte tem o direito à retificação e a Fazenda o dever de retificar, sendo que os sistemas informatizados necessariamente devem contemplar essas possibilidades, ou devem ser abandonados, para que nas vias não informatizadas seja procedida a retificação. Só não pode ser admitida a hipótese, hoje corrente, de que “agora o sistema já processou e não é possível alterar, espere vir a cobrança”, como é explicado aos contribuintes nas repartições públicas.

---

[197] Aqui, no âmbito da Receita Federal, o contribuinte tem a possibilidade de retificar o DARF, através do re-DARF (Instrução Normativa SRF n. 672, de 30 de agosto de 2006), e apropriar o valor recolhido a maior em compensações que se sujeitam a verificação posterior das autoridades fiscais. Entretanto, se encerrado o exercício, com entrega das declarações eletrônicas, o contribuinte precisará de procedimento específico para demonstrar a incorreção e obter a restituição ou compensação dos valores indevidamente recolhidos, sempre limitado ao prazo de cinco anos previsto no artigo 165 do CTN.

6.2. Erro de direito. Problemas extranormativos da norma individual e concreta

Pode acontecer, porém, que o fato jurídico não tenha qualquer incorreção, que as provas produzidas confirmem o fato como descrito na norma individual e concreta de lançamento, mas mesmo assim o lançamento não subsistir em razão de erro de direito.

O erro de direito ocorre quando a norma individual e concreta determina a incidência de uma norma, mas a interpretação do direito aponta que aquela norma não é a adequada para qualificar deonticamente aquele fato jurídico. Pode ocorrer, por exemplo, que o aplicador da norma não tenha considerado a incidência de uma norma de isenção que afasta a aplicação da norma geral e abstrata utilizada, ou que o aplicador da norma não tenha observado que norma mais recente reduziu a alíquota do tributo.

No erro de direito sempre haverá uma incoerência na linguagem em razão da necessidade de considerar a previsão de uma segunda norma geral e abstrata (ou individual e abstrata, ou individual e concreta), com a qual aquela norma individual e concreta conflita. No erro de direito sempre haverá incoerência entre duas ou mais normas que invalidam a norma individual e concreta antes enunciada.

Também aqui não é possível prosseguir na exigência do tributo, porque não será possível atribuir aos fatos jurídicos as conseqüências jurídicas incorretamente atribuídas diante do sistema jurídico. O lançamento deverá ser declarado insubsistente, e novo lançamento deverá ser realizado. Se o contribuinte já efetuou o pagamento do tributo, ao demonstrar a incorreção do lançamento, terá direito à restituição dos valores.

Destaque-se que aqui o tema não será a produção da prova do fato jurídico, mas a interpretação da norma para determinar qual a norma que deverá incidir sobre os fatos jurídicos já provados. Cabe ao interessado demonstrar, com argumentos interpretativos, que a norma que incidiu sobre os fatos jurídicos não é a adequada.

Faz-se necessário identificar quem seria o interessado na identificação do erro de direito. Como também ocorre com o erro de fato, tanto o contribuinte quanto as autoridades fiscais têm interesse na revisão. Novamente, apenas o que for tributo poderá ser recolhido aos cofres públicos.

Entretanto, no que tange à DCTF, a retificação de valores informados, "que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de *erro de fato* no preenchimento da declaração "[198]. Da mesma forma, o formulário disponível no *site* da Secretaria da Receita Federal para retificação de declarações apenas contempla a hipótese do erro de fato[199], como se o erro de direito não fosse suscetível de retificação, o que não apresenta qualquer justificativa no ordenamento positivo. Ou seja, se o contribuinte incorrer em erro de direito não poderá retificar a DCTF e será dado seguimento à cobrança de valores indevidos.

Tanto no erro de fato quanto no erro de direito há problemas de ordem semântica dos enunciados, com a diferença de que no erro de fato esse problema semântico é intranormativo, acontece no interior da própria norma. De outra sorte, o erro de direito gera problema de ordem semântica entre normas, ou internormativo.

Portanto, é necessário afastar a interpretação dada pelas autoridades fiscais federais de que somente seria escusável e suscetível de retificação o erro de fato.

---

[198] Artigo 11, § 3º da Instrução Normativa RFB n. 903, de 30/12/2008, publicada no *DOU* de 31.12.2008.

[199] Ver texto do formulário disponível no site da Secretaria da Receita Federal: http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/formularios/AnexoIIIRetificacaoDeclaracaoouErroFato.doc.

7. FICÇÕES E PRESUNÇÕES NO CONTEXTO DA INFORMATIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

É possível simplificar a atividade administrativa de arrecadação, como forma de atender à eficiência e à praticidade. Só não é possível admitir como cabível tomar uma declaração eletrônica do contribuinte como confissão de dívida e dispensar qualquer outra atividade da administração tributária na identificação da ocorrência do fato gerador do tributo. Também não é razoável atribuir (apenas) ao tributo informado em formulário preenchido pelo contribuinte a presunção de devido, sendo desnecessário oferecer oportunidade efetiva de revisão de tal informação (assim entendidas possibilidades que suspendam a exigibilidade do crédito e sua marcha rumo à execução fiscal), principalmente quando a informação prestada sobre a extinção ou suspensão da exigibilidade do tributo é submetida a diversos controles e pedidos de documentos, ainda que a extinção ou suspensão tenha sido objeto de intimação judicial à administração tributária.

As simplificações, sob a forma de presunções e ficções, seriam não apenas adequadas como desejáveis em nome da maior eficiência da arrecadação, desde que preservados os limites constitucionais, consubstanciados em direitos e garantias do contribuinte.

As simplificações anteriormente mencionadas, que tomam a forma de presunções e ficções, tão freqüentes no ambiente informatizado da Receita Federal, exigem uma reflexão sobre seus limites diante dos princípios constitucionais.

7.1. As ficções e presunções no Direito Tributário

Os conceitos de ficções e presunções no Direito Tributário ainda suscitam divergências entre os estudiosos e operadores do Direito Tributário. Para alguns

as ficções e presunções ainda são compreendidas como uma mentira aceita como verdade. Uma visão mais apurada aponta que não se trata de mentira, mas de técnicas para legislar.

É fato que ao longo da história do Direito as hipóteses de ficções jurídicas foram excessivas e algumas de aplicação prática no mínimo questionável, assemelhando-se a ficções artísticas. Cristiano Carvalho traz o seguinte exemplo:

> "... Cabe dizer que a existência exacerbada de ficções jurídicas denota um caráter mais primitivo em uma determinada ordem normativa; nesse sentido, muitas vezes uma ficção jurídica tem uma função símile às ficções artísticas, ou aos mitos – transmitir um efeito jurídico encenando uma situação que não condiz com a realidade. Um exemplo é a *execução em efígie*, uma ficção que era utilizada no Brasil, até o fim do século XIX, para simbolizar a execução de escravos fugidos; de modo a expressar inequivocamente a perda do *status* de 'vivo' do escravo, um boneco era colocado em praça pública e 'enforcado' " (grifos do original)[200].

Para enfrentar o tema de serem as presunções e especialmente as ficções diferentes de negações da verdade, vamos tecer algumas considerações sobre a verdade e o Direito.

Inicialmente, cumpre destacar que o próprio conceito de verdade como total correspondência com o que ocorre no mundo fenomênico tem sido bastante questionado. Por séculos guiados por uma filosofia aristotélica, buscamos a essência das coisas, os elementos que formam o ser de modo intrínseco. No século XX já não era mais possível afirmar a existência de uma verdade imutável, de uma natureza imanente ao ser. A verdade ganhou contornos relativos, pois sempre teria na sua enunciação a influência da percepção do sujeito que a descreve, assim como da cultura e dos preconceitos desse sujeito. A verdade abandonou sua vocação de inquestionável substância da realidade, para tornar-se provisória e definida no âmbito da própria linguagem[201].

---

[200] CARVALHO, Cristiano. Ob. cit., p. 217.
[201] Cf. ALVES, Alaôr Caffé. Ob. cit., p. 92-96, 326-328 e 331.

Não convém aqui desenvolver um estudo sobre o conceito de verdade, mas é importante para o nosso tema refutar um conceito de verdade absoluto e nos afastar da afirmação de total correspondência entre o que se afirma como verdade e o que ocorre no mundo real.

No Direito o tema adquire ainda maior relevância, ao se constatar que o Direito como ciência abstrata cria novas realidades e produz suas próprias "verdades". Ao eleger um fato e a ele atribuir conseqüências jurídicas, o Direito pode romper com o observado no mundo do ser porque está tratando de um outro aspecto, o dever-ser, abstrato, arbitrário e imposto pelo poder. Não nos filiamos a uma abordagem positivista absoluta, segundo a qual o direito deriva do exercício do poder e torna legítimo qualquer desejo do soberano, mas precisamos reconhecer que são opções políticas que resultam nas normas que compõem o nosso sistema jurídico. Como opções estão sempre dotadas de maior ou menor grau de arbitrariedade.

Nesse sentido, as ficções e presunções veiculadas por lei são manifestações do legislador a partir das ponderações políticas que realiza, produzindo conceitos abstratos veiculados em enunciados prescritivos de normas gerais e abstratas. Portanto, em cada ficção legal ou presunção legal há uma decisão do legislador.

A dificuldade daqueles que defendem serem as presunções e ficções mentiras está em separar o mundo do ser e do dever-ser. O Direito pode criar realidades, como quando afirma a condição de pessoa para as pessoas jurídicas ou quando, no Direito Romano, declarava a perda de condição de pessoa ao escravo. A maior ou menor relação com o mundo real não torna por si só uma norma inválida, porque o Direito nunca se apropriará da realidade, mas apenas de parcela dessa realidade para disciplinar as condutas intersubjetivas.

O Direito é assim composto de enunciados prescritivos para os quais os juízos a serem emitidos são de validade ou invalidade. A norma, o direito não tem o objetivo de descrever a realidade, mas de disciplinar as relações entre os indivíduos. Mesmo assim, há um conteúdo descritivo na norma que pode ser valorado como verdadeiro ou falso: é o antecedente da norma. Para determinar o deve-ser, o Direito

recorta a realidade e a vincula a uma determinada conseqüência jurídica. Essa parte do antecedente da norma é descritiva.

No Direito Tributário, a análise das normas que veiculam a incidência tributária deixa ainda mais claro o aspecto descritivo. As normas gerais e abstratas descrevem fatos com conteúdo econômico aos quais é vinculada a conseqüência jurídica de pagar tributos. Nas normas individuais e concretas descreve-se o evento que enseja a obrigação tributária no antecedente da norma. Aqui, tanto para a descrição abstrata quanto para a descrição concreta, valem avaliações de verdadeiro ou falso. Em especial nas normas individuais e concretas, a vinculação do antecedente ao conseqüente pressupõe a verificação por meio de provas do fato ali descrito e a constatação de sua ocorrência. É o que ocorre, por exemplo, na norma individual e concreta de lançamento, onde o pressuposto para a exigência do tributo é a ocorrência do fato descrito em lei como suficiente e necessário para o surgimento da obrigação tributária[202].

A ficção que tomada no seu sentido comum traduz uma afirmação que nega a realidade, no Direito também é vista com tal acepção por alguns autores. A ficção jurídica é definida por eles como a proposição jurídica que toma como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso. Esta visão aparece, por exemplo, em Alfredo Augusto Becker:

> "... Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. (...)
> A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos"[203].

Esta é a razão pela qual os autores refutam a possibilidade de utilização de ficção no Direito Tributário, porque levaria a considerar como fato jurídico

---

[202] Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário.* 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 64-65.
[203] BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit., p. 539-540.

tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é fato jurídico tributário.

Como explica Maria Rita Ferragut[204]:

> "É inconstitucional a utilização das ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é. (...) Mas, e se o fato previsto no conseqüente da regra de ficção mantiver-se dentro da competência tributária? Também nessa hipótese seria inconstitucional, pois os princípios constitucionais tributários que regem a tributação garantem ao cidadão o direito de somente pagar tributos se praticarem o ato previsto em lei, e, na ficção, sabe-se que o evento descrito no fato principal não ocorreu, e que é considerado existente apenas por força da imputação legal.
>
> A única possibilidade de 'utilização da ficção' que vislumbramos seria se os fatos descritores de eventos diretamente conhecidos (antecedente) estivessem dentro da competência tributária, como, por exemplo, a regra que previsse que o ganho de capital pressuporia a existência de salários, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda. Ocorre que, nesse caso, a subsunção ocorreria com o conceito do próprio fato descritor de evento diretamente conhecido (ganho de capital), sendo completamente irrelevante, para os fins da obrigação tributária (obrigação de pagar Imposto sobre a Renda), o fato previsto na conseqüência da regra de ficção (salário). Portanto, não se trataria, a rigor, de utilização de ficção jurídica para o desencadeamento da obrigação".

[204] Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário.* Ob. cit., p. 161-162.

Mas será que a ficção é realmente uma mentira deliberada? Primeiramente, ressalvamos que o Direito pode criar uma realidade própria independente do mundo real.

Cristiano Carvalho apresenta sua definição de ficção, destacando que não a considera uma mentira deliberada:

> "*A ficção é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma*. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o direito.
>
> Cumpre insistir que a ficção jurídica não é uma 'mentira' legal, ou uma falsidade e, tampouco, uma 'verdade' jurídica. Não apenas não há no contexto jurídico-normativo critérios de verdade/falsidade da mesma forma que no discurso científico, como a essência da ficção é justamente de desconsideração da realidade com propósitos determinados..." (grifos do original)[205].

Não compartilhamos integralmente da opinião do citado autor porque entendemos que as ficções, a rigor, são técnicas de remissão, pois equiparam situações que não teriam suporte no mundo dos eventos para serem equiparadas, mas que podem receber do Direito a mesma conseqüência jurídica, sem ofender o sistema vigente.

Neste ponto, antecipamos que discordamos do entendimento da Professora Ângela Maria de Motta Pacheco quando introduz o conceito de ficções autônomas para conceituar as hipóteses de ficções que contrariam outras normas do sistema do direito positivo. Entendemos que essas ficções não são admitidas no Direito, como também o faz a ilustre professora, mas reputamos que não podem ser qualificadas como jurídicas, mas simplesmente como normas formalmente inseridas no sistema que devem ser por ele refutadas no simples confronto sintático com as demais normas[206].

---

[205] CARVALHO, Cristiano. Ob. cit., p. 222-223.

[206] "Há, ainda, no subdomínio do Direito Tributário *as ficções jurídicas propriamente ditas*, inseridas no sistema por normas matrizes de incidência tributária, que introduzem novas previsões de suportes fáticos, em

Entretanto, verifica-se que nas ficções jurídicas o que temos é a equiparação de uma situação fática a outra situação ficcional com a finalidade de atribuir à segunda a mesma conseqüência da primeira. Nesse sentido, a ficção não afirma um fato que não corresponde à realidade, mas impõe igual conseqüência jurídica a situações diferentes.

Como vemos em Karl Larenz:

> "A ficção jurídica consiste em equiparar voluntariamente algo que se sabe que é desigual. Uma vez que a desigualdade efectiva daquilo que é equiparado é conhecida daquele que se serve da ficção, esta distingue-se de uma identificação incorreta, erroneamente operada, ou da subsunção. Deve distinguir-se a ficção como meio de técnica legislativa, como meio de fundamentação da sentença e o seu emprego na ciência.
>
> As ficções legais têm normalmente como finalidade a aplicação da regra dada para uma previsão normativa típica (P^1) a outra previsão normativa típica (P^2). Deste modo, não são senão remissões encobertas. Em vez de ordenar: as conseqüências jurídicas de P^1 vigoram também para P^2, a lei finge que P^2 é um caso de P^1. Como a lei não contém enunciados sobre factos mas ordenações de vigência, o legislador não afirma que P^2 é uma realidade igual a P^1, ou que é um caso de P^1, mas preceitua que para P^2 valem as mesmas conseqüências jurídicas que para P^1. Para conseguir este objectivo, dispõe que P^2 deve ser considerado por quem aplica a lei 'como se' fosse um caso de P^1. Em contrapartida, se P^2 não deve ser considerado um caso de P^1, embora de facto o seja, então a lei quer

---

total desconformidade com a tipologia dos tributos, determinada na Constituição. Esse tipo de ficção coloca na ordem jurídica um corpo estranho, pretendendo que este conviva com as personagens legítimas já criadas e produza os mesmos efeitos dessas. Ver-se-á, porém, que esta coexistência se torna impossível, em face de sua incompatibilidade com o sistema. E, como tal, deve dele ser erradicada. Será este tipo de ficção, que chamaremos *ficções jurídicas autônomas*, o principal enfoque deste trabalho." (grifos do original). PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 256.

> excluir para P^2 as conseqüências jurídicas de P^1 que, de outro modo, sobreviriam – trata-se então de uma restrição encoberta.”[207]

Esta é a visão também de Luís Eduardo Schoueri, amparado na doutrina alemã, fazendo referência, entre outros autores, a Esser, Brandão Machado e Yonne Dolácio de Oliveira:

> “Chegamos, assim, ao conceito moderno da ficção jurídica que dispensa a necessidade de averiguação quanto a sua ‘verdade real’ ou ‘verdade jurídica’.
>
> Valendo-nos da lição de Franz Bernhöft, entendemos que ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se aplique, a dada hipótese de incidência (*fingierter Tatbestand*, ou hipótese ficta), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (*Fiktionsbasis*, ou base da ficção)”[208].

> “Entre nossos tributaristas, citando a lição de Esser, já encontramos Yonne Dolácio de Oliveira, concluindo que mesmo a ficção redigida com técnica apreciável é mera remissão, expressa de forma particularmente concisa. Portanto, sob o prisma gnosiológico, não se finge nada, apenas se limita a remitir a hipótese legal fingida ao conjunto das normas jurídicas válidas. Na verdade dez anos antes, a lição de Esser fora introduzida entre nós, pelas mãos de Brandão Machado, para quem as ficções, que tanto podem equiparar fatos como limitar as suas conseqüências, nada mais são do que uma forma especial de remissão. Em lugar de prescrever que a norma x, aplicável ao fato a, deve aplicar-se também ao fato b, pode o legislador apenas equiparar o fato b ao fato a, de modo que, equiparados, ambos sejam regidos pela mesma norma”[209].

---

[207] LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito.* Ob. cit., p. 366-367.
[208] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 104.
[209] Idem, p. 105.

Portanto, como norma de remissão não restam maiores problemas para conciliar as ficções com os princípios de Direito Tributário, porque a transgressão a princípios tributários não se dará pelo fato de haver uma ficção, mas pelo fato de a norma imposta de forma reduzida na ficção, quando escrita em sua forma completa, ofender a algum princípio tributário. Não é a equiparação de importadores e arrematadores em leilão a industriais que torna uma norma inválida, mas o fato de o Imposto sobre Produtos Industrializados não poder ser exigido de importadores e arrematadores de produtos em leilão por ofensa a algum princípio tributário. Não havendo restrições a que o IPI também seja exigido dessas pessoas, a ficção por si só não torna a norma inválida. A rigor, o legislador sabe que estava se dirigindo a pessoas distintas, mas optou por destinar a elas uma mesma conseqüência jurídica.

Ficção e presunção são institutos distintos, embora com alguns pontos em comum, como ressaltado por Rubens Gomes de Souza:

> "A presunção e a ficção legais tem em comum o fato de serem normas jurídicas incompletas, isto é, que não encerram um comando ou uma proibição, cogentes de per si e completos em si mesmos. São regras não diretamente dispositivas, cuja única função é aquela, ancilar ou subsidiária, de conferir a determinado fato uma determinada natureza jurídica, ou atribuir-lhe determinado efeito jurídico. A finalidade única de tais regras é a de possibilitar a aplicação, ao fato que se refiram, de outras normas legais, estas sim, dispositivas ou proibitivas, previstas para reger outros fatos, cuja natureza e cujos efeitos jurídicos sejam diferentes dos declarados pela presunção ou ficção"[210].

A ficção é uma regra de direito substantivo, gera direitos e obrigações ao atribuir a um fato a mesma conseqüência de outro. A presunção está relacionada com o tema da realização das provas.

---

[210] SOUZA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 11, p. 23, 1970.

Primeiramente, convém destacar a presunção simples. A presunção pode ser entendida no conceito do raciocínio empregado pelo aplicador da norma para de um fato conhecido deduzir a ocorrência de um fato desconhecido. Ou, como se vê na descrição de Leonardo Sperb de Paola:

> "As presunções simples podem ser caracterizadas como as ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante para a lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo. São o resultado de um raciocínio que tem como ponto de partida aquilo que é colhido na experiência..."[211].

Na presunção simples não há previsão legal determinando a aplicação de uma dada presunção, mas processo de subsunção do fato à norma onde o intérprete toma a prova de um fato como presunção da ocorrência de outro fato. Na presunção simples temos um tema de avaliação de indícios ou provas indiretas para a verificação da possibilidade de aplicação da norma. Não estaremos avaliando as presunções simples em nosso trabalho porque pretendemos aprofundar a possibilidade de o legislador utilizar ficções e presunções na efetivação da praticidade e eficiência no Direito Tributário. De qualquer forma, registramos nossa opinião de que entendemos que essas presunções ofendem diretamente o princípio da legalidade e, portanto, não encontram aplicação no Direito Tributário.

Voltemos, porém, à presunção legal, que terá mais implicações em nosso tema. A presunção legal pode ser relativa ou absoluta. Em ambos os casos, na presença de determinada situação ou condição, tomar-se-á como comprovado, de forma relativa ou absoluta, certo fato jurídico, permitindo-se a aplicação da conseqüência jurídica prevista na norma.

Alguns autores entendem que a presunção legal absoluta e a ficção são idênticas e veiculam normas de direito substantivo, criando direitos e obrigações. Esta é a opinião, por exemplo, de Leonardo Sperb de Paola:

---

[211] DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 72.

> "Por todo o exposto, percebe-se como é errôneo afirmar-se que as presunções legais absolutas diferenciam-se das relativas, porque aquelas, ao contrário destas, não admitem prova em contrário. Ora, as presunções absolutas nada têm a ver com matéria probatória. Trazem regras de Direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas"[212].

Não compartilhamos da opinião do autor. Entendemos que entre presunções e ficções há uma diferença de estrutura e finalidade. Nas ficções temos a mesma conseqüência aplicada a dois fatos que não são idênticos, mas foram equiparados pela vontade do legislador. Nas presunções vemos hipóteses criadas pelo legislador para as quais a comprovação de um fato conhecido será suficiente para se tomar como existente outro fato. Como se vê, há um juízo de probabilidade que gera uma dependência entre ambos os fatos. No caso de uma presunção absoluta, essa vinculação da comprovação de um fato à existência do outro nem sequer admite prova em contrário. Na presunção relativa poderá ser demonstrado que, apesar da previsão legal de que na presença de um fato toma-se como certa a existência de outro, isso não se deu no caso concreto. Nas presunções discute-se como comprovar um fato, logo estamos no campo das provas.

A presunção confere uma inversão do ônus da prova à medida que a sua aplicação dispensa a parte por ela beneficiada de realizar a prova. Se a presunção for relativa, caberá à outra parte a comprovação de que não ocorreu no caso em análise o fato presumido. No caso da presunção absoluta, será considerado provado o fato presumido, cabendo à outra parte desenvolver sua defesa em elementos outros, tais como a inaplicabilidade da presunção ao caso, ou alguma situação excepcional que, mesmo diante da comprovação do fato, impeça a subsunção do fato à norma pleiteada. De qualquer forma, estamos no campo das provas!

---

[212] Idem, Ibidem, p. 63.

A utilização das ficções tem por finalidade permitir que o legislador discipline determinada situação utilizando-se da solução adotada para outra situação. Essa decisão é política, embora muitas vezes se dê por questão de semelhanças entre as situações ou por questão de praticidade, onde a atribuição de uma solução tomada de empréstimo de outra situação garante melhor pacificação dos conflitos que daí possam surgir. Como exemplo, podemos utilizar a presunção que existiu no Direito brasileiro de que seriam também legítimos os filhos concebidos antes do casamento de seus pais, caso seus pais viessem a se casar. Vê-se o interesse prático de garantir aos irmãos concebidos pelos mesmos pais iguais direitos, o que não ocorreria na hipótese de se atribuir ao filho concebido antes da união a condição de ilegítimo.

A presunção no direito tem finalidade distinta. Diante da dificuldade da prova, da verossimilhança da situação e da simplificação na solução de conflitos, o legislador opta pela presunção. Destaque-se que o legislador nesse ponto não está atribuindo diferente direito ou obrigação, como faz nas ficções, mas dispensando a realização de prova. Desse modo, a lei que determina a presunção não cria um direito ou obrigação, mas permite que a aplicação concreta da norma ocorra sem uma dada prova. Permanece, porém, a necessidade de demonstrar a ocorrência do fato que permite a aplicação da presunção, de modo que quando falamos em dispensa de prova na presunção, esta se restringe ao fato presumido, mas não àquele previsto na norma para aplicação da presunção. Como exemplo, temos que o contribuinte presume-se intimado no último endereço informado à administração tributária, não precisando a Fazenda demonstrar a intimação efetiva do contribuinte, mas sim provar que efetuou a intimação no último endereço que conhecia.

Nesse sentido também Iso Chaitz Scherkerkewitz:

> “A doutrina mais moderna, por sua vez, tem salientado que na verdade, em termos mais precisos, o uso de presunções não acarreta uma inversão do ônus da prova, mas sim uma alteração do próprio objeto da prova posto que o Fisco, apesar da norma que traz em seu

> bojo a presunção que lhe favorece, ainda fica obrigado a provar o fato base, o fato conhecido"[213].

Mesmo na presunção absoluta ainda restará necessário provar a condição para aplicação da presunção legal. Tal prova é daquele que se beneficia da presunção, e nesse aspecto não há inversão do ônus da prova. Aqui é importante frisar que, por se tratar de prova, poderá o beneficiado pela presunção dispensá-la e fazer a prova do fato propriamente relacionado ao seu direito. Essa possibilidade de dispensar a utilização da presunção confirma que o instituto em questão não é de direito substantivo.

No Direito Tributário, em que a legalidade desempenha relevante papel em favor da segurança jurídica e da justiça, há resistência à utilização de ficções e presunções sob a alegação de que permitiriam a exigência de tributos que não seriam devidos, não fosse a ficção e a presunção.

A primeira contestação que se faz a tal pensamento é que o princípio da legalidade continua preservado à medida que as ficções e presunções legais também são impostas por lei[214]. A rigor, no caso de exigência de tributos em razão de ficções e presunções, foi o próprio legislador que autorizou a exigência do mesmo modo que o fez com todas as demais incidências. Cada incidência instituída também só passou a resultar em obrigação de pagar o tributo em virtude da lei, e nenhuma novidade ou surpresa há nesse fato, porque à lei cabe inovar o direito.

Além disso, há que se registrar que na relação tributária há diversos aspectos que não estão necessariamente submetidos ao princípio da legalidade, que se restringe à instituição e majoração de tributos. Onde a legalidade não se aplica, tal objeção às ficções e presunções perde o sentido.

Vejamos, porém, o caso das ficções e presunções quanto à instituição e majoração de tributos. Primeiro, temos que retirar as presunções de tal

---

[213] SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 160.

[214] CARVALHO, Cristiano. Ob. cit., p. 266. "A legalidade tributária funciona como impeditivo para a instituição de ficções? (...) Nesse sentido, do ponto de vista meramente formal, a lei pode instituir ficções tributárias sem ferir o referido princípio."

cenário, visto que elas apenas disciplinam provas e, portanto, não instituem ou majoram tributos. No âmbito das ficções, precisamos analisar o tema evidenciando que a ficção é uma técnica legislativa. Decidiu o legislador formular a norma "a situação A está equiparada à situação B" de forma reduzida, para "se presente a situação A, aplique-se a mesma conseqüência X prevista para a situação B". Poderia o legislador formular a norma descrevendo a situação A e inteiramente a conseqüência X e teríamos o mesmo resultado.

Assim, a análise da validade de uma ficção na instituição de uma incidência tributária deverá ser aferida desmembrando a ficção da norma completa para verificar se a vinculação da conseqüência X à hipótese A é possível diante dos princípios tributários. Repetimos que não seria exatamente o princípio da legalidade que seria afetado pela ficção, visto que ficção legal também é veiculada por lei. Entretanto, outros princípios deverão ser cotejados com a norma obtida da forma completa da previsão de ficção, como por exemplo o princípio da repartição constitucional de tributos, o da igualdade, o da capacidade contributiva e outros.

Portanto, não há qualquer ofensa aos princípios tributários pelo fato de o legislador optar pela técnica da ficção. Pode haver desrespeito a princípios constitucionais se houver impedimento a que o legislador discipline a situação A atribuindo-lhe a conseqüência X, como por exemplo se estiver ausente a competência tributária.

É a lição de Gilberto Ulhôa Canto:

> "Isto posto, parece-me que se deve concluir que o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto. Ora, se ele não pode expedir leis que desobedeçam prescrições constitucionais e/ou de leis complementares, é claro que não o pode mediante ficções. O legislador tributário pode, entretanto, recorrer às ficções e às presunções, sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior"[215].

[215] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: *Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias* São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1984. v. 9, p. 11.

Vejamos, nada impede que o legislador equipare a receita bruta a faturamento para fins de cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), desde que a autorização constitucional para a instituição dessa contribuição inclua também a receita. Caso não exista o permissivo constitucional, não poderá ser vinculada a conseqüência pagamento da Cofins à hipótese auferir receita[216].

No campo das presunções são apontadas diversas incompatibilidades com o sistema constitucional tributário. Analisaremos, primeiramente, a crítica às presunções relativas, atacadas sob a alegação de que a responsabilidade por comprovar a ocorrência do fato gerador caberia ao fisco e, diante da presunção de ocorrência do fato gerador, seria transferido ao contribuinte o ônus de comprovar a inocorrência do fato gerador, o que traz, além da inversão do ônus, as dificuldades próprias de se efetuar uma prova negativa.

A presunção é técnica utilizada com freqüência como forma de combate à elisão e à evasão fiscal, como se vê na previsão de que depósitos em conta corrente não justificados são considerados receitas tributáveis. Dessa forma, caberá ao contribuinte comprovar que os valores depositados em sua conta corrente não constituem renda tributável ou já foram tributados. Precisaremos analisar se esse ônus atende à razoabilidade e à igualdade, pois a exigência poderá ser por demais custosa para o contribuinte. Entretanto, será difícil afirmar que se criou nova incidência, visto que permanecerá o contribuinte obrigado, como sempre esteve, a tributar a totalidade de sua renda e não outra manifestação de riqueza.

A presunção relativa não se confunde com a prova indireta. Na prova indireta a comprovação de um fato é tomada como prova da ocorrência de um outro fato, diante da constatação de que ambos os fatos estão de tal modo interligados que a presença de um permite concluir a existência do outro. Na presunção é a lei que se satisfaz com a comprovação de um fato para concluir pela existência de outro. Pode haver e geralmente há uma avaliação de probabilidade nas presunções, mas essa avaliação é feita

[216] Também abordando o tema e trazendo outros exemplos de ficções que não se sustentam dentro do sistema constitucional tributário, ver: PACHECO, Angela Maria da Motta. Ob. cit., Capítulo VIII, p. 313-396.

pelo legislador, estando o julgador obrigado a avaliar o caso com a aplicação da presunção. Na prova indireta é o aplicador da norma que faz a análise de probabilidade.

No Direito Tributário é necessária a prova da ocorrência do fato gerador para a exigência da obrigação tributária. A comprovação de um fato que não corresponde ao fato gerador da obrigação tributária, ainda que estritamente relacionado ao fato gerador, é insuficiente para permitir a subsunção do fato à norma para atribuição do conseqüente da obrigação tributária, a menos que uma lei tenha efetivado tal vinculação.

Reafirmamos que não se confunde a presunção legal relativa com a presunção humana feita pelo aplicador da norma na apreciação das provas[217]. Novamente, não comprovado o fato gerador, não há relação tributária. Não se pode permitir que o aplicador da norma esteja livre para presumir a ocorrência do fato gerador; este precisa ser comprovado.

Nesse aspecto, ressalta Cristiano Carvalho:

---

[217] A presunção em questão inicialmente foi estabelecida como presunção simples pelas autoridades tributárias e não foi acolhida. Na área administrativa, cabe destacar o Acórdão n. 104-17.494 da 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, cuja ementa, publicada no *DOU* de 13.09.2000, tem a seguinte redação: "IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTO – LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DEPÓSITO BANCÁRIO – Os depósitos bancários não constituem, por si sós, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento". Esse entendimento foi confirmado pela Câmara Superior de Recursos, como exemplifica o Acórdão CSRF/01-02.741 (*DOU* de 06.12.2000), sintetizado na seguinte ementa: "IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Os depósitos bancários, embora possam refletir indícios de auferimento de renda, não caracterizam, por si sós, disponibilidade de rendimentos, não podendo ser considerados como 'aplicações' no fluxo de 'entradas' e 'saídas' para apuração de variação patrimonial, cabendo à fiscalização aprofundar seu poder investigatório a fim de demonstrar que os depósitos representam efetivamente gastos suportados pelo contribuinte". Na área Judicial, consoante a Súmula n. 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários. Portanto, a presunção simples efetuada pela administração tributária de que depósitos judiciais não identificados são rendimentos não tributados foi definitivamente afastada pela jurisprudência. Diante da impossibilidade da utilização da presunção simples a Lei n. 9.430/1996 criou no artigo 42 a regra de que são considerados como omissão de receita ou rendimento os valores não identificados em depósitos bancários, ao ser estabelecido por decisão do legislador, afastou-se o óbice de ofensa ao princípio da legalidade. Com isso, a jurisprudência administrativa passou a admitir a utilização da presunção, agora, legal, como aponta a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais: Acórdão CSRF/04-00.826 Sessão de 03.03.2008 (ainda aguardando publicação) "IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Na ausência de comprovação da origem dos recursos depositados em instituição financeira incide a presunção de omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei n. 9.430/96, sendo que não se pode admitir a transferência do montante tributado em um mês como origem de recursos para o mês seguinte, por ausência de amparo legal e, ainda, pela falta de comprovação de que tais valores foram sacados e novamente depositados no mês subseqüente. Recurso especial provido." Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/F0F1F97C93B09E3A0325741800242450?OpenDocument&posicao=DADOSA7EC7E>.

> "No direito tributário brasileiro é parca a possibilidade de aplicação de juízos presuntivos. A integração do sistema por esse tipo de expediente esbarra nas regras da legalidade, da tipicidade e da verdade real sempre que se pretender aplicar tributo a fato meramente provável e não comprovável"[218].

Na presunção legal relativa é a própria lei que impõe a presunção como medida de combate à elisão ou evasão fiscal, em atendimento ao princípio da praticidade para que não sejam necessárias complexas comprovações, enfim, na busca da eficiência da arrecadação. A lei impõe ao contribuinte uma obrigação quanto à prova relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias. Considerando que essa presunção admite prova em contrário, caberá ao contribuinte atingido pela norma munir-se das provas necessárias para elidir essa presunção.

A respeito, vejamos Iso Chaitz Scherkerkewitz:

> "Normalmente cabe ao Fisco a prova da ocorrência do fato imponível, da simulação fraudulenta, da sonegação de receitas, etc. Com o uso das ficções e presunções essa prova, que é de difícil produção posto que o contribuinte já, de antemão, preparou toda a sua contabilidade, os seus atos e os seus documentos para ocultar as informações, alterar a verdade e fraudar o Fisco, acrescido ao fato objetivo de que existe uma previsível e justificada falta de colaboração social dos sujeitos passivos com os órgãos fiscais, é dispensável de ser produzida, devendo o contribuinte comprovar ao fisco que agiu licitamente"[219].

De qualquer forma, não é o princípio da legalidade que é desafiado pela existência de presunções relativas. Há lei instituindo a presunção. Outros princípios podem ser óbices à presunção, como o devido processo legal, na hipótese em que a presunção impõe uma prova impossível de ser realizada pelos contribuintes ou quando a

[218] CARVALHO, Cristiano. Ob. cit., p. 211.
[219] SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Ob. cit., p. 159-160.

presunção pretende uma aplicação retroativa que impediria o contribuinte atingido de conservar as provas que lhe poderiam favorecer. Por ser norma referente à prova, é o devido processo legal que precisará ser cuidadosamente resguardado na criação de presunções legais relativas.

As presunções legais absolutas, por sua vez, merecem considerações especiais. Na presunção legal absoluta a lei estabelece que, na presença de um fato A, tenha-se como comprovado um fato B, não sendo acolhidas provas que neguem tal vinculação. No que se refere à comprovação da ocorrência do fato gerador, as presunções legais absolutas ofendem o devido processo legal, à medida que, mesmo quando o contribuinte tem provas da inocorrência do fato gerador, deveria submeter-se ao pagamento do tributo. Em nossa visão, as presunções legais absolutas levariam à tributação em situação onde possível a comprovação de inexistência do fato gerador, não se coadunando com o devido processo legal.

Resta analisar se poderiam ser validamente instituídas presunções legais absolutas no Direito Tributário em aspectos acessórios à incidência, diferentes da ocorrência do fato gerador em si. A par da relação tributária, há outras normas disciplinando a relação entre contribuintes e fisco, como as normas que impõem deveres instrumentais (tratados como obrigações acessórias no Código Tributário Nacional), que disciplinam a fiscalização dos tributos e tratam do processo administrativo fiscal, entre outras. Nesses aspectos acessórios à relação tributária poderiam ser estabelecidas presunções absolutas, sem ofensa ao devido processo legal ou a outros princípios constitucionais. Os limites aqui, porém, serão tênues e exigirão profunda análise caso a caso.

Concluímos até aqui que não se pode refutar a aplicação de presunções e ficções no Direito Tributário com base unicamente em suas definições, à medida que nos afastamos dos conceitos que associam esses institutos com negação deliberada da verdade. Ao entendermos as presunções e ficções como técnicas legislativas, a primeira como forma de disciplinar a prova e a segunda como forma de veicular de forma remissiva direitos e obrigações, encontramos muitas possibilidades de utilização no Direito Tributário, sem prejuízo das garantias dos contribuintes.

O tema a ser discutido não é impedimento absoluto à utilização de ficções e presunções, mas sim os limites para a sua utilização considerando os princípios tributários.

7.2. Princípios tributários que reforçam a existência de presunções e ficções

É muito comum o tema das presunções e ficções ser abordado sob a ótica dos princípios tributários. Não há dúvidas de que os princípios tributários oferecem limites à utilização de presunções e ficções nesse ramo do direito. Entretanto, não se pode olvidar que o Direito Tributário foi construído sobre um conceito de contribuição de todos para a manutenção de um Estado que atende aos interesses comuns. Vale dizer, para a manutenção do Estado todos devem colaborar, sendo muito úteis as técnicas legislativas que reforcem a idéia de igualdade, permitindo que todos os que apresentem idêntica capacidade contributiva sejam igualmente tributados.

Portanto, se por um lado há princípios que oferecem limites para a aplicação de presunções e ficções legais, há também princípios que exigem a aplicação dessas técnicas, tais como a Praticidade (ou Praticabilidade), a Eficiência, a Igualdade e a Justiça.

Assim, é imperioso para a justiça e a promoção da igualdade que a lei possa com as presunções e ficções buscar a possibilidade de uma arrecadação que grave com mesma intensidade manifestações de riqueza idênticas.

Além disso, é importante a simplificação da arrecadação com redução dos deveres jurídicos instrumentais. Se a ausência de informações e a não aplicação da pessoalidade prevista no § 1.º do artigo 145 podem gerar desigualdades, o excesso de informações e detalhamentos na arrecadação tributária também pode gerá-las. Por exemplo, reunir um grande volume de informações mensais ou manter um controle informatizado, ou acompanhar diariamente os débitos que aparecem no sistema da Receita Federal, pode ser muito mais fácil para uma grande empresa do que para uma pessoa física que atua em um pequeno negócio como empresário individual.

Os diversos países têm-se confrontado com a questão de como tornar o cumprimento das obrigações mais prático e a arrecadação mais eficiente. Países menores passam para a redução dos tipos tributários, outros para a adoção de uma alíquota única e baixa para todas as empresas. Há os que partem para a interpretação econômica, outros ainda, como o Brasil, para a segmentação dos contribuintes, com utilização de bases de cálculo presumidas para a tributação do lucro e outras manifestações de riqueza. Enfim, nesse cenário também as presunções e ficções tornam-se importantes ferramentas de realização dos princípios da praticidade e da eficiência administrativa na arrecadação[220].

Aqui relembramos que a eficiência na arrecadação não significa aumentar a arrecadação a qualquer custo.

Nesse sentido as simplificações possíveis com as presunções e ficções podem ajudar, porque o contribuinte não ficará elaborando estratégias para ocultar o fato gerador da obrigação tributária se a lei determina presunções que o obrigarão a realizar a prova de que o fato gerador, no caso efetivamente ocorrido, não ocorreu!

Ressaltamos que as equiparações, ficções e técnicas de presunção são elaboradas pelo legislador. Não se admite a ampliação das previsões normativas para alcançar por indícios ou presunções não legisladas, ou ainda por interpretações extensivas ou econômicas, fatos que não estavam previstos em lei. Os princípios da eficiência e da praticidade não vão tão longe em nosso sistema tributário.

7.3. Princípios tributários que restringem a utilização de presunções e ficções

Certamente a utilização de ficções e presunções não pode conduzir a um rompimento com os princípios constitucionais tributários. A possibilidade de o Estado obrigar o particular a ceder parte de seu patrimônio para a manutenção de atividades de

[220] Como resume Mizabel Derzi em notas de atualização da consagrada obra de Aliomar Baleeiro: "A praticabilidade, como um princípio importante e difuso no ordenamento, autoriza a criação de presunções, tetos e somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a gradação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva." BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. *Ob.* cit., p. 580-581.

interesse comum à sociedade tem caráter excepcional em um regime democrático e precisa ser limitada para coibir eventuais excessos.

É a mesma preocupação manifestada por Mizabel Derzi:

> "De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, comodidade, etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem de ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o *arbítrio de um querer qualquer*, que não encontra justificação naquelas normas superiores da Constituição. A *praticidade* não tem primazia sobre a *justiça*" (grifos do original)[221].

Inicialmente, destacamos novamente que apenas consideramos possíveis as ficções e presunções estabelecidas em lei. Caso contrário, o princípio da legalidade não estaria atendido. No caso das ficções que geram novas normas tributárias com técnica legislativa reduzida, somente a lei pode criar direitos e obrigações, sendo indispensável a veiculação por lei para a válida instituição de uma ficção no Direito Tributário.

Quanto à presunção, ainda que relativa, é excepcional em nosso sistema tributário, em que compete à autoridade fiscal demonstrar a ocorrência do fato gerador e todos os seus elementos constitutivos, nas hipóteses de não cumprimento espontâneo da obrigação tributária ou divergência do fisco com os termos em que a obrigação tributária foi adimplida. Assim, a imposição de inversão do ônus da prova também deverá ser imposta por lei.

---

[221] DERZI, Mizabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar "tipificante" e praticidade do direito tributário. In: *Justiça tributária*Ob. cit., p. 650.

Quanto à presunção absoluta, temos que é de difícil aceitação no Direito Tributário e inválida quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É exigência do devido processo legal que o contribuinte tenha a efetiva possibilidade de produzir as provas que entender necessárias para sua defesa. Mesmo tratamento verifica-se em outros países, como nos dá conhecimento da doutrina italiana Enrico de Mita:

> "... Se o imposto deve ligar-se a um pressuposto certo, provado e não apenas provável, a proibição de prova contrária à presunção fiscal exclui que se possa estar na presença daquela certeza absoluta de pressuposto a que se refere a Corte. O contribuinte, portanto, deve ter o direito de provar a efetividade de sua renda sujeita à tributação. Se há uma lei que exclui tal direito, é inconstitucional..."[222].

Pudesse o fisco presumir de forma absoluta que o fato gerador ocorrera antes que isso efetivamente se desse, teríamos uma abertura para a arbitrariedade e afronta ao devido processo legal. O legislador é tão ciente desse risco que, mesmo na Constituição, ao emendá-la para introduzir o § 7.º no artigo 150, deixou clara a possibilidade de restituição na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido[223].

Além disso, a presunção legal, ainda que relativa, precisa atender também ao princípio da proporcionalidade. Ao criar uma presunção, é importante que estejam presentes a necessidade, a adequação e a justa medida, requisitos da proporcionalidade ou razoabilidade[224]. Não se pode criar uma presunção sem que se vislumbre a necessidade de imposição desse ônus ao contribuinte. Normalmente essa necessidade vem de práticas de evasão fiscal que podem ser contidas com a instituição da

---

[222] DE MITA, Enrico. O princípio de capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 245.

[223] Embora se afaste do nosso tema, que se restringe à análise da Secretaria da Receita Federal, vale destacar o expediente em vigor em alguns Estados brasileiros, instituindo a antecipação da ocorrência do fato gerador, qualificando-o como substituição tributária, mas onde o contribuinte substituto e substituído é o mesmo, o que não atende ao disposto no § 7.º do artigo 150 da Constituição Federal. É hipótese que necessita reflexão porque não se coaduna com os princípios constitucionais.

[224] Cf. BARROSO, Luís Roberto. Ob. cit., p. 206-211. "... Assim é que dele [princípio da proporcionalidade] se extraem os requisitos (a) da adequação, que exige que as medidas adotadas pelo Poder Público se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos; (b) da necessidade ou exigibilidade, que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para atingimento dos fins visados; e (c) proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constatar se é justificável a interferência na esfera dos cidadãos..." (idem, ibidem, p. 209).

presunção. Além disso, a presunção precisa ser adequada para atender a essa necessidade e não poderá impor sacrifício de direitos maior do que o resultado que se possa obter da presunção.

Sobre o princípio da razoabilidade e as presunções, discorre Emerson Caturelli:

> "... Ocorre que a admissibilidade de prova em contrário só terá sentido se houver algum nexo lógico entre fato-base da presunção e fato presumido, pois, do contrário, a norma violaria o princípio da razoabilidade das leis, que é a tradução do princípio do devido processo legal em sua vertente material. Imagine-se, por exemplo, uma presunção relativa que, diante da prova de que 'A' quitou a prestação mensal relativa ao contrato de seguro de seu carro, admita como provado que 'A' celebrou com 'B' um contrato de mútuo. Está claro que não há qualquer nexo lógico entre fato conhecido (quitação) e fato desconhecido (mútuo), de modo que esta presunção seria inconstitucional por violar o princípio da razoabilidade das leis"[225].

Enfim, mesmo na complexa sociedade de massa, os princípios tradicionais refinados ao longo da história do Direito Tributário não podem ser olvidados.

---

[225] CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 72-73. O autor prossegue explicando que o nexo lógico-causal poderia estar enfraquecido, mas não poderia desaparecer: "Reconhecer que nas presunções relativas o nexo lógico pode estar enfraquecido, em razão do favorecimento de um interesse cuja proteção encontra respaldo em um valor compatível com a Constituição, não significa admitir que o legislador pode criá-las desvinculando-se de qualquer consideração quanto ao referido nexo. Em síntese, ainda que se legitime constitucionalmente a existência de uma presunção relativa na qual a ligação entre o fato conhecido e o fato desconhecido seja improvável, não se pode excluir de seu conceito o nexo lógico entre ambos, ainda que débil. Para cada presunção deve-se avaliar a intensidade do nexo lógico exigível para legitimá-la, mas, em qualquer caso, não se pode excluí-lo completamente." Preferimos entender que a presunção no caso não atende a uma necessidade, visto não se poder estabelecer como necessária a vinculação entre quitação de parcela de contrato de seguro e contrato de mútuo.

7.4. Limites na utilização de ficções e presunções

Do cotejamento dos princípios que apresentam limites às presunções e ficções e os princípios que as justificam, vê-se que o mais importante é encontrar o ponto de equilíbrio em sua utilização.

A utilização de ficções como técnica legislativa é importante instrumento de simplificação e pode ajudar na concretização do sobreprincípio da segurança jurídica ao deixar inequívoca a conseqüência jurídica de determinada situação eleita pela lei. Por outro lado, não está o legislador dispensado de toda avaliação de compatibilidade da ficção pretendida com o sistema jurídico vigente, em especial com os princípios e limites estabelecidos na Constituição Federal.

Também é desejável o estabelecimento de presunções que confiram agilidade ao cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e à cobrança de tributos, desde que não resultem em aniquilamento do controle interno da legalidade, imprescindível em matéria tributária e fundamental para a criação unilateral de título executivo que gozará de liquidez, certeza e dos privilégios conferidos ao crédito tributário.

O mecanismo de revisão a pedido do contribuinte de cobranças, ainda que realizadas com fundamento em sua declarações, é imperativo para afastar erros e realizar o princípio da legalidade sobre o qual se fundamenta a relação tributária.

8. O TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO: CONFLITOS COM A ADMINISTRAÇÃO INFORMATIZADA

No contexto da constituição do crédito tributário com a informatização da administração tributária, elegemos a situação do tributo declarado e não pago para analisar os conflitos que podem surgir de uma interpretação que privilegie a eficiência, em detrimento de outros princípios tributários.

O principal tema avaliado é a incompatibilidade da interpretação de que a confissão de débito tributário exclui qualquer obrigação de controle interno da legalidade por parte da administração pública.

Aplicando os conceitos anteriormente desenvolvidos de constituição do crédito tributário e das hipóteses de erros que podem ocorrer no lançamento, dos limites ao poder de tributar estabelecidos na Constituição Federal e do alcance possível para ficções e presunções, analisaremos a situação do débito declarado e não pago. Aqui demonstramos que uma nova interpretação precisa ser construída para que o desenvolvimento tecnológico não represente um retrocesso na garantia dos direitos dos contribuintes. As interpretações das normas sobre declarações eletrônicas, presunções de ocorrência do fato gerador e outras precisam se adequar às regras de constituição do crédito tributário e aos limites constitucionais impostos à tributação.

8.1. A confissão de débito tributário

As declarações prestadas pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal são consideradas confissões de dívida. Esta afirmação é repetida em sentenças e aceita pelos doutrinadores. Mas será isso mesmo?

Esta afirmação exige algumas reflexões, porque na esfera privada é possível a constituição de uma dívida única e exclusivamente por ato unilateral de vontade

do devedor que a confessa, ainda que esta não tenha nenhuma relação jurídica subjacente anterior que tenha dado causa à dívida confessada.

No Direito Tributário, considerando que apenas a lei pode impor tributos, e que somente são devidos os tributos apurados em conformidade com a lei, a confissão do contribuinte somente poderia gerar uma presunção de ocorrência do fato gerador que poderia ser elidida por provas que apontassem para a inexistência ou ausência de quaisquer dos elementos do fato gerador do tributo.

Não reconhecermos a capacidade das declarações eletrônicas, sobretudo da DCTF, para constituir o crédito tributário, pois entendemos que nas declarações do contribuinte não encontramos o relato em linguagem competente do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência para dele assumir a implicação do conseqüente. Na sucinta informação prestada na DCTF, por exemplo, estão ausentes elementos importantes do fato jurídico tributário. Além disso, pensamos que, se a um dado documento se pretende conferir natureza tão especial de constituição do crédito tributário, tal condição e tal documento deveriam ser instituídos por lei, o que não vislumbramos no caso da DCTF, que retira sua validade como confissão de dívida de um decreto-lei que conferia delegação incompatível com a ordem constitucional então vigente.

Ressaltamos, ainda, que uma declaração eletrônica que pretendesse ser a forma de veiculação da norma individual e concreta de lançamento não poderia transformar-se em confissão de dívida, porque o relato a ser realizado pelo contribuinte do evento que constitui o fato gerador do tributo será sempre vinculado à norma geral e abstrata de instituição do tributo, não usufruindo da discricionariedade própria do instituto da confissão de dívida.

É nesse contexto que encontramos o conceito empregado atualmente pelas administrações tributárias de impor deveres instrumentais aos contribuintes e demais cidadãos na forma de declarações. As declarações, nesse caso, não se limitam aos elementos que sejam necessários à descrição do fato jurídico tributário, como ocorria no lançamento por declaração, mas pretendem constituir o próprio crédito em favor da Fazenda pública.

No artigo 147 do CTN, temos que, no lançamento por declaração, cabe ao sujeito passivo ou terceiro prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensável à efetivação do lançamento. Ou seja, é a autoridade pública que, de posse de informações sobre o evento tributário, enuncia a norma individual e concreta que impõe o vínculo obrigacional.

A DCTF, por exemplo, não contém aspectos sobre o evento que seria o suporte do fato jurídico tributário, não informa a base de cálculo utilizada ou a alíquota. Nessa declaração tem-se apenas o valor do tributo e o período de apuração a que se refere (não consta sequer a data de vencimento do tributo, como há no documento de arrecadação). A rigor, não atende sequer ao modelo de declaração previsto no artigo 147 e, ainda que se enquadrasse nos moldes dessa declaração, não se conclui da leitura do artigo 147 que com a simples declaração do contribuinte está definitivamente constituído o crédito tributário.

A declaração no artigo 147 do CTN é apenas para subsidiar o lançamento que será realizado pela administração. Não há outra previsão de modalidade de constituição do crédito tributário que possa permitir a inscrição direta em dívida ativa de um valor informado pelo contribuinte como devido. Poderia, diante do artigo 146, alínea b, da Constituição Federal, existir modalidade de constituição de crédito tributário sem previsão em lei complementar?

Em nossa visão, quando o contribuinte preenche a DCTF, informa à administração sobre a regularidade do seu *status* fiscal. Munida de tal informação, caberá à administração lançar o tributo declarado e não pago, para o que necessitará identificar os demais elementos da hipótese de incidência tributária que encontram correspondência no fato jurídico tributário evidenciado pelo reconhecimento de que haveria tributo a ser recolhido.

No lançamento por declaração, o contribuinte prestava informações solicitadas pela administração tributária e aguardava a exigência do tributo, ou seja, a enunciação pelas autoridades fiscais da norma individual e concreta veiculando a obrigação tributária a ser adimplida. A interpretação das normas tributárias estava a cargo

da administração, assim como o cálculo do montante do tributo. Se o contribuinte prestasse uma informação incorreta sobre o elemento material, temporal ou espacial da incidência, levaria a administração a realizar um lançamento também equivocado, mas na esfera administrativa de revisão do crédito seria possível identificar os erros eventualmente cometidos.

O Código Tributário Nacional, ao disciplinar o lançamento por declaração, autorizou que o contribuinte retificasse as suas informações na hipótese de erro, mas limitou essa retificação até a notificação do lançamento (artigo 147, § 1.º, do CTN). Determinou ainda que a própria autoridade administrativa retificasse de ofício as incoerências que apurasse no próprio exame da declaração (artigo 147, § 2.º, do CTN). Ainda assim, o lançamento poderia ser revisto de ofício, ou efetuado novo lançamento, nas hipóteses que permitissem à autoridade administrativa verificar incompletude ou equívocos nas informações, como especialmente se verifica na previsão de lançamento de ofício, quando se comprove "falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória" (artigo 149, IV, do CTN).

Desses extratos de textos legais é possível deduzir que se atribuiu, na hipótese de lançamento por declaração, uma série de previsões com o objetivo de tornar definitiva a declaração sobre os fatos prestada pelo contribuinte, mas com mecanismos de alteração toda vez que as provas apontassem equívoco no relato do evento, na formação do fato jurídico. O Direito autoriza tanto ao contribuinte quanto à autoridade administrativa modificar a norma individual e concreta diante de elementos de prova que permitam a constituição de um fato jurídico diverso daquele que foi tomado em um primeiro momento.

O limite para as alterações estava estabelecido como sendo a notificação de lançamento para o contribuinte, e o "prazo de extinção do direito da Fazenda pública" de efetuar o lançamento, ou mais precisamente o prazo decadencial. Neste ponto, poderíamos tecer alguns comentários sobre a existência ou não de efetivo direito da Fazenda pública, assim como se o instituto em questão é realmente a decadência, mas todos esses temas são paralelos e não afetam o porto de chegada de nosso trabalho, com o que nos permitimos deixá-los para outro momento de reflexão.

Esses limites impostos para as alterações atuam como forma de pacificar no tempo os conflitos que poderiam surgir da aplicação das normas tributárias. O Direito utiliza-se do conceito de que é necessário estabelecer uma verdade jurídica irretocável depois de certo tempo para preservar a estabilidade social. É previsão do artigo 165 do CTN que, se verificado que algum elemento da norma individual e concreta de lançamento estiver incorreto, incoerente na própria norma ou em sua relação com outras normas, faz-se necessário reparar a situação, devolvendo ao contribuinte o valor indevidamente pago. Mesmo assim, o Direito convive com a idéia de tornar definitivas, após o decurso de um prazo estabelecido, mesmo as informações sobre os fatos, como consta no artigo 168 do CTN, que estabelece prazo para que o contribuinte busque a restituição.

É também relevante destacar que o cumprimento espontâneo da obrigação tributária pelo contribuinte, diante da constatação de que a norma individual e concreta que determinou aquela obrigação continha erro de fato ou de direito, não é suficiente para que a administração tributária possa se opor à devolução. Não permitiu o sistema jurídico que à administração fosse facultado afirmar que como o contribuinte adimpliu voluntariamente foi displicente, incauto e não teria direito à devolução. A norma complementar é rígida no conceito de que ao sujeito ativo cabe apenas o tributo. Se valores outros foram recolhidos, que não se enquadrem no conceito legal de tributo, por erro de fato ou de direito, precisam ser retirados dos cofres públicos e devolvidos ao contribuinte.

As declarações atualmente prestadas pelo contribuinte não estão na sistemática do lançamento por declaração, vale dizer, não são atos previstos no artigo 150 do CTN como integrantes do lançamento ali descrito. São declarações que informam o adimplemento de obrigações tributárias no âmbito do lançamento por homologação. Essas declarações têm por objetivo dar conhecimento à Fazenda pública do que foi recolhido em cumprimento às obrigações tributárias. Munida dessas informações, a Fazenda pública pode verificar o efetivo recolhimento dos tributos pela vinculação dos documentos de arrecadação correspondentes.

Essas declarações dos contribuintes ingressaram no sistema jurídico como confissões de dívida, o que tem sido aceito pela jurisprudência[226], mas, em nossa visão, ainda não foram objeto das reflexões necessárias. O principal argumento que encaminhou a conclusão dos tribunais foi a premissa de que a declaração de débito do contribuinte é confissão de dívida, descabendo o lançamento, sendo a espontaneidade suficiente para afastar toda e qualquer dúvida sobre a matéria, garantindo liquidez e certeza ao crédito subjacente[227]. Entretanto, é importante destacar que, mesmo o adimplemento espontâneo do contribuinte, uma vez demonstrado que o tributo é indevido, impõe o dever de restituição. Sendo assim, será que a informação em uma declaração poderia ser definitiva e irreversível?

As normas jurídicas ingressam no sistema e encontram outras normas que ali estão postas. Nesse momento, a norma ingressante sofrerá modificações sintáticas e semânticas para que possa integrar o sistema. Ainda que um estado da Federação legisle fazendo ingressar no sistema jurídico nacional norma que lhe assegure tributo sobre fatos ocorridos em todo o território nacional, as normas de repartição de competência tributária imediatamente agirão sobre essa norma e a reduzirão para que ela sintaticamente subordine-se à Constituição Federal e limite seu alcance semântico às situações que estejam no território daquele estado e/ou nos limites de sua competência.

Portanto, a norma jurídica que determinou que as declarações do contribuinte sobre o cumprimento de suas obrigações constituem confissões de dívida também precisa passar pelo exame de sua harmonização sintática e semântica com demais normas do sistema.

Nesse tema é importante analisar se a declaração do contribuinte poderia ser equiparada a uma confissão de dívida, e esta ser suficiente para a constituição do crédito tributário.

Não há previsão no Código Tributário Nacional da confissão de dívida. Há uma lógica nessa ausência. Ao estado somente cabe arrecadar o que lhe foi

---

[226] REsp. 65.162-1/SP. STJ, 1.ª T.. *DJU* de 25.09.1995; REsp. 60610-1/SP, 1.ª T., *DJU* de 19.06.1995. REsp. 60.631-4/SP, 1.ª T., *DJU* de 18.03.1996.
[227] BIFANO, Elidie Palma. Ob. cit., p.193.

outorgado por competência pela Constituição Federal, instituído em lei com submissão aos limites da Constituição e das normas gerais de Direito Tributário e nos exatos termos contidos em tal norma. Não pode o Estado arrecadar como tributo algo que não atenda a essas condições, ainda que, em tese (em verdadeiro exercício hipotético), o contribuinte fizesse questão de efetuar o pagamento. Extrapolando a realidade, não poderia ser arrecadado como tributo valor a título de imposto do selo simplesmente porque o contribuinte entende que seja devido.

É diferente do que se verifica no Direito privado, onde é possível alguém se comprometer a entregar determinado valor simplesmente confessando-o devido, não precisando o credor demonstrar que a obrigação existia independentemente da confissão. No Direito Tributário brasileiro, ainda que confessado pelo sujeito passivo um determinado valor a título de tributo, o contribuinte poderá produzir provas demonstrando que o fato jurídico tributário nunca existiu, o que afasta a pretensão de arrecadação do Estado[228]. No Direito Civil brasileiro (artigo 213 do CC) a confissão somente pode ser feita por quem pode dispor do direito a que se referem os fatos confessados. Em princípio, a relação tributária estabelece-se com parâmetros estritamente previstos em lei, que não conferem ao contribuinte tal disposição quanto à existência, ou não, da obrigação tributária.

Poderia ser argumentado contra essa tese que, como se trata de entrega de dinheiro para os cofres públicos, o cidadão sempre poderia dispor de seu dinheiro, o que não é o caso: mesmo que o cidadão pague a título de tributo valor indevido, terá o direito de reavê-lo. A restituição de tributo indevido também aponta que não se poderia imaginar uma confissão irrevogável do contribuinte. A respeito do tema, aponta Hugo de Brito Machado Segundo:

> "Tornou-se freqüente, no âmbito da jurisprudência, o entendimento segundo o qual não seria necessária a existência de um processo administrativo de impugnação, em se tratando de tributo lançado por homologação, sempre que o lançamento consistir em mera homologação expressa da apuração feita pelo sujeito passivo.

[228] Considerando a possibilidade de prova que elida a presunção. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário.* Ob. cit., p. 119.

> Entende-se, nesses casos, que não seria cabível uma defesa do contribuinte 'contra si próprio'. (...)
>
> Não nos parece, contudo, que seja assim.
>
> A obrigação tributária é *ex lege*. Decorre da lei, ou, mias propriamente, da incidência da norma jurídica contida na lei sobre o s fatos nela descritos. Por isso mesmo é que o contribuinte, mesmo nos casos de tributo lançado por homologação, pode sempre pleitear a restituição do indébito, independentemente de que o tributo pago indevidamente tenha decorrido de erro seu, ou não. Esse pedido de restituição, quando formulado à autoridade administrativa, dá ensejo a um processo administrativo, no qual será discutida precisamente a retidão das apurações que o próprio sujeito passivo fez. Há muitas décadas, realmente, foi superada a visão segundo a qual o tributo indevido somente poderia ser restituído – e vale o mesmo para a impugnação do tributo lançado e ainda não pago – se fosse provado um 'vício de consentimento' do contribuinte que o recolheu. Fosse de outra forma, a hipótese de incidência do tributo passaria a ser o erro presente na apuração do contribuinte, ou a vontade deste ao elaborar essa apuração equivocada, e não o fato signo presuntivo de capacidade contributiva descrito na lei tributária, Isso, é até desnecessário dizer, seria simplesmente absurdo. "[229] (Grifos nossos)

Confissão de dívida é instrumento pelo qual o devedor constitui um título executivo extrajudicial contra si. Na confissão de dívida, o devedor confere liquidez e certeza a um determinado crédito e renuncia às defesas que teria quanto à formação desse crédito para que o mesmo possa ter as características semelhantes à de um título de crédito. Na confissão de dívida intervém unicamente o devedor, que podendo dispor de seu

[229] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Ed. Atlas, 2004. p.129

patrimônio[230] (mesmo sem causa, justificativa e a título gratuito), afirma que reconhece o crédito e aceita que seu patrimônio responda por tal crédito, conferindo ao credor o poder de demandá-lo em juízo sem precisar comprovar a origem da obrigação que gerou o crédito.

Nas relações de natureza privada, teremos o devedor que pode dispor de seu patrimônio e um credor que pode receber qualquer valor do devedor, pois não há limitações para que uma pessoa privada receba de outra pessoa privada valores a título gratuito. A norma individual e concreta ali enunciada é perfeita e pode resistir à prova de que o contrato original que deu origem à dívida continha um vício ou que está inadimplida a obrigação do credor no contrato original e a dívida não pode ser constituída. Pessoas capazes no âmbito de suas relações privadas pactuaram a liquidez e certeza da dívida e o Direito conferiu a essa situação a condição de título de crédito extrajudicial. Não há norma no sistema jurídico que possa intervir limitando o direito de credor e devedor assim ajustarem o crédito e sua cobrança[231].

O credor, por sua vez, se não for pago o crédito, poderá recorrer ao Judiciário apenas com o documento de confissão de dívida e pleitear a submissão do patrimônio do devedor ao seu crédito. O título estará constituído com a declaração espontânea do devedor, não se discutindo a origem do crédito.

Embora uma norma tributária pudesse disciplinar uma confissão de dívida, inclusive com características distintas das vigorantes para relações privadas, no caso foi preservada a condição de que, confessada a dívida, esta pode ser executada, pois já está constituído o crédito de forma definitiva. Além disso, a interpretação construída para sustentar a legitimidade da confissão de dívida parte da idéia de consentimento do próprio contribuinte.

---

[230] A condição é que o devedor realmente possa dispor de seu patrimônio, caso contrário, seus credores (no caso do insolvente) e seu curador (no caso do interditado) poderão se opor à confissão de dívida se a mesma não tiver causa legítima.

[231] Assumimos aqui a confissão de dívida absoluta e não a confissão de dívida vinculada a uma obrigação contratual, onde nulidades do contrato podem intervir na possibilidade de execução do título formado com a confissão de dívida. Ou seja, mesmo no Direito privado, havendo uma confissão vinculada, esta deve se sustentar sobre os requisitos da obrigação que a gerou.

Primeiro tema que precisa ser analisado é que a confissão de dívida no Direito Tributário não tem a espontaneidade presente no Direito privado. O contribuinte não preenche as declarações que são tidas como confissão de dívida como uma declaração de vontade, mas como cumprimento de dever jurídico imposto pela administração tributária e como dever de relatar fielmente os eventos que podem formar fatos geradores de tributos. Se o relato não é fiel, a obrigação está incorretamente cumprida e merece revisão.

O segundo é que a Fazenda pública, credora nessa relação tributária, está limitada por uma série de princípios e normas constitucionais que a impedem de poder receber a título de tributo algo que não se enquadre perfeitamente na regra-matriz de incidência tributária. Não está na mesma condição de um particular que tem liberdade para receber qualquer valor, independentemente de causa, origem ou natureza, estando limitado apenas pela ilicitude (limitado apenas pelo que é proibido pela lei). A Fazenda pública disciplina-se por um conceito de legalidade, onde apenas o que está autorizado pela lei lhe é lícito, o que transforma em ilícito o não permitido[232].

O conceito de tributo como autorização de apropriação de parcela do patrimônio privado nos estritos limites da lei enseja as regras de restituição do artigo 165 do CTN. Mesmo depois de adimplida a obrigação tributária, se verificada a ausência de um dos elementos do tributo, o contribuinte terá direito a reaver a parcela do seu patrimônio que destinou indevidamente aos cofres públicos. Como, então, uma confissão de dívida poderia ter o condão de afastar a possibilidade de discussão sobre os elementos que autorizam a cobrança do tributo?

Parece sutil, mas a diferença entre “confessar o crédito tributário” e “constituir o crédito tributário com a confissão” está causando bastante dificuldade, mesmo nas altas cortes do País. A confissão jamais poderá gerar um crédito tributário, porque o crédito tributário decorre de uma obrigação surgida com a ocorrência de um evento eleito pela lei como suficiente para o seu surgimento. Esse elemento não pode ser estabelecido ao

[232] Como argumentação, poderíamos trazer a impossibilidade de a Receita Federal receber pagamento de um tributo extinto à época da ocorrência do fato gerador informado pelo contribuinte (como a CPMF, ou imposto do selo). Mesmo que o contribuinte comparecesse à repartição pública, “confessasse” que deve CPMF ou imposto do selo pelos fatos ocorridos no exercício de 2008, as autoridades fiscais não poderiam receber este valor, pois não é a simples confissão que gera a obrigação tributária, mas a ocorrência do fato gerador, e este necessariamente deve guardar relação com o evento.

alvedrio do legislador, mas deverá manter relação com a materialidade da competência tributária conferida ao ente público. Não há como eleger "confessar-se devedor de tributo" como fato gerador de tributo, porque não há tal previsão nas competências tributárias. Tudo o que pode ser confessado é o crédito tributário que decorre de fato gerador previsto na lei.

O credor privado, com o título de crédito espontaneamente emitido em seu favor pelo devedor, já está de posse de título executivo extrajudicial que lhe confere liquidez e certeza sobre o crédito. A Fazenda pública, por determinação das normas já inseridas no sistema, continua sendo responsável pela constituição do título executivo correspondente aos créditos públicos (alcançando, inclusive, os que não têm natureza tributária). O sistema concedeu à Fazenda pública a possibilidade de conferir liquidez e certeza aos seus créditos, mas tal faculdade traz como contrapeso o dever do controle interno da legalidade. Com isso, mesmo de posse de uma confissão de dívida, a Fazenda pública continua obrigada a inscrever o crédito em dívida ativa antes de efetuar a cobrança judicial. Seria esse ato mera formalidade desprovida de qualquer substância?

Paulo de Barros Carvalho posiciona-se sobre o tema:

> "... se for caso, encaminhando-se para o derradeiro e importantíssimo ato de apuração e inscrição da dívida tributária, exercitado pela Procuradoria da Fazenda Nacional. E utilizamos o superlativo importantíssimo porque, além de ser a última oportunidade de verificação da legalidade do lançamento, é única promovida por agentes de formação especializada no campo jurídico. É lamentável que expediente de tamanha magnitude tenha sido relegado à condição de procedimento automático, destituído do caráter interpretativo que o momento de controle estaria por justificar"[233].

[233] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* Ob. cit., p. 425.

A forma como, na prática, as Fazendas públicas têm inscrito em dívida ativa os débitos confessados para fins de execução fiscal retiraram qualquer caráter de controle da legalidade ou verificação da existência do crédito tributário. É um ato tão mecanizado, que ocorre nos sistemas informatizados das Fazendas públicas, sem o efetivo exercício do dever legal de conferir liquidez e certeza ao crédito tributário.

Mais que isso, começam a surgir condenações do contribuinte em sucumbência nas execuções fiscais de créditos tributários oriundos de confissões de dívida incorretas, sob a alegação de que foi o contribuinte que causou a execução fiscal indevida, interpretação equivocada, uma vez que é dever da Fazenda pública realizar o exame dos créditos que inscreve em dívida ativa. Hugo de Brito Machado Segundo menciona esta incoerência do Judiciário:

> "Outro ponto que está a merecer esclarecimentos é aquele relativo à sucumbência da Fazenda Pública em uma execução fiscal considerada improcedente, fundada em declaração equivocada do contribuinte. Nesses casos, existem algumas manifestações da jurisprudência nas quais se considera que, em face do princípio da 'causalidade', deve o contribuinte – vencedor na ação de embargos – ser ainda assim condenado nos ônus da sucumbência, pois foi o seu erro que motivou a propositura da execução fiscal. (...), com a devida vênia, tal compreensão é inteiramente descabida.
>
> É kafkiano, para dizer o menos, transferir ao contribuinte um ônus que é do Fisco, consistente na apuração do quantum da dívida tributária, e, diante disso, estabelecer que: a) apurações de quantias inferiores às devidas sujeitam o contribuinte a severas multas; b) apurações superiores às devidas não poderiam ser corrigidas posteriormente, em um processo administrativo, pois foi 'o próprio contribuinte quem as fez'. Como se isso fosse pouco, ainda se estabelece que, corrigido judicialmente o erro – que deveria ter sido corrigido pela Fazenda, ao homologar as declarações – , deve o contribuinte ser condenado nos ônus da sucumbência, como se fosse perdedor da demanda, ou como se tivesse dado causa à mesma.
>
> (...) Ao homologar tal declaração, a Administração fez sua toda a atividade apuratória. Deveria ter corrigido eventuais erros, e não o

> fez, nem deu ao contribuinte oportunidade para que o fizesse. Logo, é a Fazenda exeqüente, e não o contribuinte executado, quem deve arcar com os ônus sucumbenciais decorrentes de uma execução indevida."[234]

As interpretações que fundamentam essas decisões, no âmbito da relação tributária com a conceitual idéia de proteção do contribuinte em face do poderio estatal, são menos favoráveis dos que as destinadas aos consumidores. Registre-se que as relações jurídicas de consumo, no contexto de relações jurídicas privadas, acolhe entendimento de que qualquer cobrança indevida é inserida no contexto da responsabilidade objetiva do credor e enquadrada na teoria do risco, para a qual o exercício da atividade potencialmente lesiva já pressupõe a responsabilização.

Retomemos, então, o tema para concluir que a confissão de dívida prevista para as declarações apresentadas pelo contribuinte não podem, pela necessidade de se ajustar sintática e semanticamente às demais normas do sistema jurídico, ter como consectário um grau de definitividade que exclua completamente a atuação das autoridades fazendárias e limite a possibilidade de prova do contribuinte. É um facilitador, como as declarações sobre os fatos são no lançamento por declaração, mas sempre estarão sujeitas a revisões diante da prova.

Ainda que se recorresse à idéia de que a declaração do contribuinte constituiria presunção legal e por essa razão afetaria a possibilidade de prova, somos obrigados a reconhecer que no Direito Tributário as presunções envolvendo a constituição da obrigação tributária somente poderão ser relativas, sob pena de ofensa ao devido processo legal.

Sempre que verificado um erro de fato na norma individual e concreta, ainda que considerado que esta foi elaborada pelo próprio contribuinte em suas declarações eletrônicas de obrigações tributárias, haverá a possibilidade e a necessidade de revisão do lançamento ou novo lançamento. Ainda que considerada a existência de

---

[234] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. Ob. cit., p 133.

presunção legal no sentido de que o que foi declarado pelo contribuinte constitui prova da presença dos elementos formadores da obrigação tributária, a única conseqüência daí decorrente é o ônus para o contribuinte de provar a existência do erro para a desconstituição da norma individual e concreta enunciada e para a enunciação de nova norma.

Quanto aos erros de direito, ou seja, os erros que apontam incoerência ou descompasso entre duas ou mais normas do sistema jurídico, entendemos que merecem ainda tratamento especial. É possível alegar que, quanto às informações sobre o evento ocorrido no mundo real para formação do fato jurídico, o contribuinte seja quem presenciou o evento e pode dele oferecer o relato. Com isso, é coerente a configuração de presunção legal no sentido de presumir que o fato relatado pelo contribuinte deve prevalecer como fato jurídico tributário até que seja constituída nova prova na linguagem do Direito que o desconstitua.

Qual seria, porém, o fundamento para idêntica presunção legal no caso de erro de direito? Em que a posição do contribuinte difere da posição da Fazenda pública para que seja imposto ao contribuinte um ônus especial, qual seja o de demonstrar que as normas que fez incidir sobre os fatos jurídicos em sua declaração de obrigações tributárias estão em descompasso com outras normas do sistema? A Fazenda pública deveria conhecer melhor do que o contribuinte os limites da autorização legal para cobrar o tributo, pois a legalidade, na forma como é imposta, exige o conhecimento dos limites da autorização legal, visto lançar na ilicitude o que se afasta de tal permissivo.

Se buscarmos no Direito privado, poderemos ter uma hipótese em que no momento em que efetuou a confissão de dívida o devedor não tenha atentado para o fato de que os encargos moratórios constantes do contrato original contrariassem expressa disposição de lei e não pudessem ser cobrados. Haveria descompasso entre a norma individual e abstrata do contrato e a norma geral e abstrata do sistema jurídico, um erro de direito.

Em tal hipótese, a natureza privada da relação e a livre disponibilidade do patrimônio permitiriam a conclusão de que o devedor renunciou ao direito de afastar a cobrança ilegal dos encargos para resolver o problema daquele contrato

e, talvez, contratar outro negócio jurídico mais relevante ou importante com o seu credor, entendendo estrategicamente desinteressante uma discussão sobre a ilegalidade dos encargos contratuais. O credor, por sua vez, também poderia saber da ilegalidade dos encargos e abster-se de reduzir a dívida na idéia de que o aborrecimento que tivera com o contrato original até a data da confissão da dívida já justificaria moralmente a cobrança e juridicamente não estaria ele obrigado a reduzi-la, pois caberia ao devedor alegar o direito em seu favor.

No contexto privado, não caberia desconstituir a confissão de dívida por erro de direito, porque as partes poderiam ter ajustado as suas vontades de forma distinta da autorizada na norma geral e abstrata e teriam condições de fazê-lo[235]. O tema seria diferente se houvesse uma norma de ordem pública, ou seja, que pudesse se sobrepor à vontade das partes[236]. Nesse caso, mesmo confessada a dívida, poderia o Poder Judiciário não reconhecer a confissão na parte que contrariasse um comando de ordem pública.

Vejamos o exemplo, em que a confissão de dívida refere-se à dívida decorrente de aquisição de mercadorias produto de contrabando ou de furto. A existência de norma de ordem pública que impede a convenção para alienação de tais bens afetaria, inclusive, a confissão de dívida do devedor. O Judiciário não poderia deixar de reconhecer a ineficácia da confissão de dívida sobre transação comercial proibida no Direito. Ou, em outro exemplo, uma confissão de dívida em que o empregado conferisse ao empregador a totalidade de sua remuneração nos próximos dois anos. Novamente, mesmo com a confissão de dívida, a existência de normas jurídicas no sistema que impossibilitam o reconhecimento da vontade das partes não permitem o prosseguimento de sua cobrança.

No Direito Tributário não há um acordo de vontades entre contribuinte e Fazenda pública para determinar o montante do tributo devido. Há obrigação tributária constituída não apenas na forma da lei, mas rigidamente nos limites da lei. Tem-se mais que uma norma de hierarquia superior impedindo um acordo de vontades; há a

---

[235] Reconhecemos que o acordo de vontades produz efeitos jurídicos porque assim autorizado pelo direito, se houver vedação a tal ajuste de vontade, este não poderá gerar conseqüências jurídicas. Cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 105.

[236] "A falta de reconhecimento pelo sistema jurídico do poder de auto-regulação dos interesses individuais, em caráter geral ou, parcialmente, quanto a certas áreas de atuação, impede que haja manifestação de vontade negocialmente suficiente ou eficiente". MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 178.

ausência de qualquer acordo de vontades entre os sujeitos. Portanto, quanto ao erro de direito, a confissão de dívida não pode produzir qualquer efeito, nem mesmo de transferência do ônus probatório para o contribuinte, como podemos admitir na hipótese de erro de fato, recorrendo à idéia de presunção legal relativa.

Portanto, a confissão de dívida ativa não retira a responsabilidade da Fazenda pública de certificar-se da adequada constituição do tributo, tanto nas hipóteses de erro de fato quanto nas hipóteses de erro de direito. Na primeira, porque vigora apenas presunção legal relativa d ocorrência do fato gerador relatado. Na segunda, pela completa impossibilidade de exigência de tributo não autorizado pelo sistema jurídico.

A respeito do tema, acrescentamos as considerações de Maria Rita Ferragut:

> "Entendemos que as presunções que as presunções de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita não se sobrepõem às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial a presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido somente até ser desconstituído por outro. (...)
>
> Assim, não há inversão do ônus da prova, devendo a administração produzir provas acerca da ocorrência do evento descrito no fato jurídico..."[237].

A ilustre autora aponta que apenas na ausência de impugnação a presunção de liquidez e certeza permitirá o reconhecimento em definitivo pelo Direito da veracidade jurídica dos fatos nele descritos.

---

[237] FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. Ob. cit., p. 210-212.

A hipótese de inscrição em dívida ativa do saldo a pagar apontado na declaração do contribuinte gera uma presunção de liquidez e certeza para tal informação em prejuízo do direito à ampla defesa do contribuinte. A hipótese de inscrição em dívida ativa dos valores correspondentes às diferenças apuradas em procedimento de mera auditoria interna (ressalte-se: que ocorre de forma automática, nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal), diante do sistema jurídico posto é inadmissível, pois tal "revisão" está prevista no Código Tributário Nacional e chama-se lançamento de ofício, com a diferença de que há garantia de ampla defesa em processo administrativo não concedida nas referidas "auditorias internas". Chamar de auditoria interna foi expediente utilizado para suprimir o processo administrativo correspondente. Tudo isso sem contar que essa previsão inova em matéria de constituição do crédito tributário, sem encontrar amparo sequer no referido Decreto-lei n. 2.124, de 1984 e conflitando explicitamente com o artigo 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que fundamenta a instituição da DCTF.

8.2. Questões práticas sobre a validade do lançamento tributário

O tema tem importante aplicação prática porque há um contencioso judicial incessante envolvendo o reconhecimento de constituição de crédito tributário. As Fazendas públicas mostram-se bastante inflexíveis na revisão de lançamentos tributários nos casos em que há declaração do contribuinte confessando a dívida tributária. A formalidade dessas declarações adquiriu um poder que desconhece decisão judicial, norma jurídica de hierarquia superior, provas incontestes de não ocorrência do fato jurídico tributário. A interpretação volta-se no sentido de que, se não existir a obrigação tributária por força de lei, existe ao menos por culpa do contribuinte, como se o tributo pudesse ser instituído por regras de responsabilidade civil.

O contribuinte pode declarar suas obrigações tributárias informando códigos de arrecadação incorretos. Seu erro poderia sofrer sanção administrativa, sob a forma de multa no cumprimento incorreto de dever jurídico instrumental (obrigação acessória, na linguagem do CTN), mas não poderia gerar a presunção absoluta de falta de pagamento por não localização do documento de arrecadação correspondente.

O contribuinte pode declarar suas obrigações tributárias e informar que as mesmas estão com exigibilidade suspensa por decisão judicial, mas não é razoável que seja obrigado a comprovar perante a administração tributária a permanência da condição suspensiva toda vez que precisa de uma certidão de regularidade fiscal. Afinal, estamos diante da existência de norma individual e concreta constituída pelo Judiciário vinculando administração e contribuinte, na qual as alterações de *status* necessariamente são objeto de intimação da Fazenda pública. Se existe dever a ser instituído nesse tema, é o dever de os advogados da Fazenda pública comunicarem imediatamente alterações decorrentes de decisões judiciais e inserirem essas informações nos sistemas informatizados.

Não se pode permitir que o contribuinte seja considerado devedor até prova em contrário. O fato de que há uma informação que não encontra ressonância nos computadores da Fazenda não pode ser tornado em confissão de dívida com *status* de presunção absoluta.

O contribuinte pode declarar suas obrigações tributárias e simplesmente não efetuar o pagamento, vindo depois a tomar conhecimento de que o valor que declarou estava incorreto porque havia considerado alíquota e base de cálculo de legislação revogada ao tempo da ocorrência do fato gerador. Não pode a Fazenda pública inscrever em dívida ativa e demandar judicialmente o valor integral declarado.

Ocorre que as declarações instituídas pela Fazenda pública muitas vezes sequer prevêem um campo para a informação da base de cálculo e da alíquota utilizadas, ou ainda, da base legal com a qual o contribuinte fez a imputação. Consideram que não seria sua responsabilidade verificar esses elementos. Entendemos que a verificação da norma aplicável é dever da administração tributária, pois poderá gerar lançamentos tributários viciados por erros de direito, perfeitamente evitáveis com uma simples verificação, que poderia até ser informatizada. Esta verificação está afastada por ora pelo entendimento de que a confissão de dívida pelo contribuinte pode superar a ausência de qualquer elemento de constituição da norma individual e concreta de lançamento.

Em quaisquer dos casos, vê-se a importância de recuperar parte da responsabilidade que acompanhava a atuação das autoridades fiscais. Como afirmamos

anteriormente, não entendemos que seja impossível tornar o processo de cobrança e fiscalização dos tributos automático e informatizado, apenas não se pode informatizar esse processo excluindo-se completamente a responsabilidade do Estado, pois não poderia um processo com tal característica continuar gozando dos privilégios do crédito tributário, em especial sua condição de liquidez e certeza, após a inscrição em dívida ativa.

8.3. A jurisprudência sobre a DCTF

O entendimento jurisprudencial, embora constitua fonte de direito apenas para o caso julgado para o qual emite norma individual para as partes envolvidas, confere importante subsídio para o estudo das normas tributárias, oferecendo análises das normas sob os aspectos sintático, semântico e pragmático. Ao avaliar o posicionamento da jurisprudência, o estudioso do Direito pode nutrir-se do entendimento daqueles que são convocados constantemente a aplicar normas jurídicas ao caso concreto, onde podem observar conseqüências e relações por vezes imperceptíveis para quem não experimentou a complexidade das disputas pelo direito.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça[238] tem-se inclinado no sentido de entender que a apresentação pelo contribuinte de DCTF é modo de formalizar a existência (constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do fisco. Para o STJ, a falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído traz diversas conseqüências: autorização para a inscrição em dívida ativa, afastamento da possibilidade de denúncia espontânea, fixação do termo inicial para contagem do prazo de prescrição para a cobrança do crédito pela Fazenda pública e não expedição de certidão negativa de débito.

Como cientistas do direito, ousamos discordar da interpretação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, que adotou como pressuposto a inexistência

[238] REVISTA ELETRÔNICA DE JURISPRUDÊNCIA. Superior Tribunal de Justiça: AgRg em Embargos de Divergência no REsp. n. 638.069-SC, 1.ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005; AgRg no REsp. n. 721.878-SP, 1.ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 07.06.2005; REsp. 673.585-PR, 1.ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 26.04.2006; REsp. n. 505.804-RS, 2.ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.08.2005.

previsão legal de constituição do crédito tributário através da DCTF. Somos da opinião de que seria possível constituir o crédito com um documento do contribuinte e entendemos que o comprovante de pagamento é um instrumento válido para a constituição do crédito tributário apurado e liquidado pelo contribuinte, mas apenas para a o valor antecipado que o artigo 150 do CTN concedeu esta condição. Entretanto, não vislumbramos na DCTF a previsão legal adequada que lhe confira este caráter de "constituição do crédito tributário", conforme se depreende da análise da legislação colacionada anteriormente.

Discordamos do entendimento esposado por Denise Lucena Cavalcante, que tem sido utilizado como fundamento da interpretação do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que há outras formas de constituição do crédito tributário, entre elas a confissão do contribuinte (declarações apresentadas pelo contribuinte) e o depósito judicial. Leia-se em seu respeitável trabalho:

> "Recorrendo à base experimental, que é o ordenamento jurídico no seu sentido mais amplo, ver-se-á que outros dispositivos legais determinam que o crédito tributário seja diretamente constituído pelo cidadão-contribuinte, não se contrapondo, assim, à situação do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que é somente uma das formas de constituição do crédito"[239].

Prossegue a ilustre Professora Denise Lucena Cavalcante:

> "A distinção entre as modalidades de constituição do crédito tributário – uma pelo fisco e outra pelo cidadão-contribuinte – é acentuada neste momento de prevalência da função gestora da Administração Fazendária e dos novos procedimentos decorrentes da Tecnologia e da Informática, que têm permitido celeridade e simplificação na apuração e na arrecadação dos tributos, surgindo novas regras decorrentes da própria necessidade de auto-regular-se do cidadão-contribuinte.

[239] CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 97.

> Não se pode restringir a constituição do crédito tributário aos limites do art. 142 do Código Tributário Nacional. Ao se buscar no sistema normativo outras interpretações possíveis, ver-se-á que existem outras situações nas quais o crédito tributário é constituído por uma norma individual e concreta emanada do cidadão-contribuinte"[240].

Consideramos que deveria existir previsão nas normas gerais de Direito Tributário da possibilidade de constituição do crédito pela declaração do contribuinte, o que não encontramos; o que há é o lançamento por homologação, segundo o qual, sempre que a antecipação do tributo não for realizada, cabe o lançamento de ofício[241]. Entendemos ainda que especificamente no caso da DCTF sua própria instituição envolve delegação de capacidade legislativa para o Poder Executivo em hipóteses não autorizadas pelo sistema.

Em nosso entender, seria mais adequada a interpretação dada pelo Tribunal Regional Federal da 2.ª Região, que considera a DCTF um documento de confissão de dívida (com o que temos reservas), mas não afasta a necessidade do lançamento para a constituição do crédito tributário:

> "TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL – CONSTITUIÇÃO E EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, 'AUTOLANÇAMENTO' E AUTO-ACERTAMENTO – TRIBUTO APURADO PELO SUJEITO PASSIVO EM DCTF – CONFISSÃO DE DÍVIDA – INADIMPLEMENTO PELO SUJEITO PASSIVO – PROCEDIMENTO SIMPLIFICADO DE LANÇAMENTO E INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.
>
> – Como o lançamento tributário constitui ato administrativo vinculado do sujeito ativo, a correta exegese acerca do direito tributário pátrio deve, sempre, repugnar a idéia de

[240] Idem, ibidem, p. 98.
[241] Entendimento resultante do artigo 149 do CTN.

‘autolançamento’, i.e. de lançamento realizável pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária.

(...)

– A técnica administrativo-fiscal da DCTF, instituída pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL nas Instruções Normativas n. 129/1986, n. 126/1998 e n. 255/2002, tem por regra de base a contida no art. 5.º do Decreto-lei n. 2.124, de 13.06.1984, cuja correta exegese acerca de seus escopos impende à ilação de que sua instituição trata de estabelecer um procedimento simplificado para conferir-se exigibilidade imediata a ‘obrigação tributária confessada’ pelo próprio sujeito passivo em declaração formal a que esteja compelido por lei a apresentar ao sujeito ativo, sem, contudo, significar que a mera entrega da DCTF pelo sujeito passivo à autoridade administrativo-fiscal tenha o condão de constituir, só por si, obrigação tributária à guisa de suposta hipótese de ‘autolançamento’.

– A única exegese lícita e admissível acerca da técnica administrativo-fiscal da DCTF seria a de que dita declaração, como verdadeira ‘confissão de dívida’ que é, distante de implicar absoluta ‘dispensa de lançamento’, apenas autorizaria a utilização, pelo sujeito ativo, de procedimento simplificado para (a) o lançamento de ofício das obrigações tributárias confessadas pelo próprio sujeito passivo naquela peça formal de ‘auto-acertamento’, desde que não recolhidas nas datas próprias, recolhidas em desconformidade com a declaração efetuada ou, ainda, apuradas pelo sujeito passivo com irregularidades ou omissões acerca dos fatos geradores ocorridos; ou para (b) a homologação do pagamento efetuado com acurácia pelo sujeito passivo declarante.

– Na técnica administrativo-fiscal da DCTF, a circunstância de o débito tributário ter sido ‘confessado’ e não adimplido regularmente pelo sujeito passivo conduz, apenas, à possibilidade de o sujeito ativo efetuar, de imediato, o respectivo lançamento de ofício, inscrevendo, ato contínuo, o débito na Dívida Ativa para

> cobrança judicial, independentemente de notificação do devedor confesso ou de instauração de procedimento administrativo-fiscal.
>
> (...)
>
> – Apelação desprovida." (AMS n. 46106, Processo n. 2001.51.01002188-9, 6.ª T., *DJU* de 24.02.2005, p. 170, Relator Des. SERGIO SCHWAITZER).

8.4. A controvérsia do "tributo declarado e não pago"

Divergimos dos que entendem que o fato de o contribuinte declarar no cumprimento de deveres instrumentais a existência de tributo não extinto seria suficiente para permitir a inscrição desse valor em dívida ativa. Entendemos que o Código Tributário Nacional constitui lei complementar, nos moldes do artigo 146, b, da Constituição Federal, sendo o veículo previsto para introdução das normas gerais de Direito Tributário sobre lançamento. Em seus preceitos encontramos a imprescindibilidade do lançamento e apenas três hipóteses de lançamento: o lançamento por homologação, o lançamento de ofício e o lançamento por declaração. Entretanto, não encontramos uma modalidade em que, sem antecipação de pagamento, a declaração do contribuinte constitua por si só o lançamento tributário.

Ainda que se possa reduzir o lançamento por homologação à produção pelo próprio contribuinte da norma que constitui o crédito tributário, temos por previsão expressa do CTN que tal modalidade apenas se aplica na hipótese em que o contribuinte antecipou o pagamento do tributo. Logo, sobre parcela que não corresponda à antecipação de pagamento, não estaríamos mais tratando dessa modalidade.

Desenvolvemos anteriormente um pouco mais os contornos do princípio da legalidade, mas aqui vamos nos deter na estrita análise da possibilidade de a DCTF veicular a norma individual e concreta suficiente para a constituição do crédito tributário. Tal interpretação pode gerar a conclusão de que tal declaração constitui o crédito tributário e fornecer argumentos para a defesa da inscrição automática do saldo declarado em dívida ativa.

A norma individual e concreta que introduz no sistema jurídico o tributo a ser pago por um dado contribuinte a certo ente da Fazenda Pública pressupõe o relato em linguagem de todos os elementos que formam a regra matriz de incidência tributária. O aplicador da norma, que no caso das hipóteses de lançamento por homologação é o próprio contribuinte, em cumprimento dos preceitos legais, verifica ao tempo do vencimento do tributo a ocorrência de eventos previstos na regra matriz como suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Diante dessa verificação, que constitui o antecedente da norma individual e concreta que faz surgir o crédito tributário, o contribuinte recorre novamente à regra matriz de incidência tributária para identificar os elementos a serem considerados na formação do conseqüente da referida norma individual e concreta. Dessa forma, antes da realização de qualquer pagamento, o contribuinte enuncia a norma individual e concreta de introdução do crédito tributário. É o contribuinte, no ato de cálculo do tributo devido, que enuncia a norma, deixando traços dessa enunciação no documento que emite para a arrecadação do tributo, nas anotações de apuração que registra em seus livros fiscais, quando recolhe aos cofres públicos o valor devido e, na guia que apresenta, dá conhecimento ao poder público de que já está no sistema jurídico uma norma individual e concreta que fez surgir o crédito tributário.

O artigo 150 do CTN atribui ao contribuinte a “competência” para produzir a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário, porém essa competência está limitada às hipóteses em que há antecipação do pagamento, ou seja, quando há recolhimento. Não se pode olvidar que o sistema jurídico determina a forma de produção de normas no sistema. Não é qualquer pessoa que analise eventos e normas jurídicas que terminará por produzir a incidência da norma, porque deverá, antes, ser indicado em outra norma como autorizada a tanto. O contribuinte, no artigo 150 do CTN, está autorizado a produzir a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário, algo que pareceu ao legislador do Código Tributário Nacional tão importante, fundamental e inovador que o fez introduzir a homologação, ainda que ficta (por decurso de prazo) para deixar bem delimitado que o Direito reconheceria o que estivesse no limite da antecipação.

Não poderia ser diferente porque o artigo 149 do CTN é expresso e inequívoco ao determinar que a omissão ou inexatidão na obrigação prevista no artigo 150 é causa de lançamento de ofício:

> "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> (...)
>
> V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
>
> (...)".

Se o contribuinte omite-se em tal obrigação, ou conclui que não ocorreu o evento que faria surgir a obrigação tributária, ou, se ao elaborar o conseqüente da norma individual e concreta de constituição do crédito tributário, apura ausência de valor a recolher, a conseqüência lógica é que não foi constituída qualquer obrigação tributária, qualquer crédito, permanecendo ainda no mundo dos fatos, mas ausente do mundo do direito, um possível evento tributário não transformado em linguagem pelo contribuinte.

Se, posteriormente, o contribuinte identificar que ocorreu o fato gerador e que há valores a pagar, poderá informar isso na DCTF, e as autoridades administrativas tomarão conhecimento de que pode haver tributo não constituído pelo contribuinte nos termos do artigo 150. Com essa informação poderão, então, cumprir os ditames do artigo 149, V, do CTN, comprovando a omissão ou inexatidão e efetuando o lançamento de ofício. Enquanto não revogado tal dispositivo do Código Tributário Nacional, não se pode construir, como pretendeu a Secretaria da Receita Federal e como aceitam nossos tribunais, norma de competência que delegue ao contribuinte a constituição do crédito tributário, além dos limites do valor antecipado (o que ofenderia o artigo 150 do CTN) e exclua a obrigação de lançamento expressamente conferida às autoridades administrativas (art. 149 do CTN).

Entende-se a busca de eficiência da Secretaria da Receita Federal em simplificar tal procedimento e tomar como constituído o crédito apenas com a informação do contribuinte. Só que não é possível simplificação onde há sacrifício de direitos, especialmente sem o consentimento do contribuinte. Ou seja, deveria ser produzido o lançamento de ofício, ainda que informatizado e automático, cabendo ao contribuinte

concordar com o lançamento, o que se daria com o pagamento ou, pelo menos, com a não apresentação de impugnação.

Essa pequena alteração nos procedimentos atinentes ao saldo a pagar informado em DCTF seria suficiente para evitar inúmeros litígios judiciais referentes à não concessão de certidão de regularidade fiscal a contribuintes que apresentam saldo a pagar de tributos em DCTF por não identificação no sistema do correspondente DARF declarado. Tal documento seria apresentado e analisado pela administração no âmbito da fiscalização ou do procedimento administrativo, como deve ser e não nas mesas já abarrotadas dos nossos magistrados, como infelizmente acontece.

Mesmo quando contribuinte simplesmente não recolhesse o tributo e informasse saldo a pagar em DCTF, a medida de prévio lançamento de ofício poderia gerar um atraso na inscrição em dívida ativa, mas não deixaria dúvidas sobre a liquidez e certeza do crédito tributário. Hoje, repetidamente é afastada a presunção legal com uma informação de pagamento extemporâneo que não foi identificado antes do procedimento eletrônico de inscrição em dívida ativa e ingresso de execução fiscal, que uma vez iniciado dificilmente é interrompido sem a interferência do Judiciário, por mais evidente que seja o equívoco da cobrança.

É a forma de garantir o pleno cumprimento do devido processo legal e da previsão constitucional de que o crédito tributário e a obrigação tributária são temas reservados à lei complementar. Em nome da agilidade na cobrança de maus contribuintes não se pode construir interpretações da legislação que contrariem seu texto literal e ofendam os princípios e garantias constitucionais.

É relevante destacar que a sistemática de proteção dos direitos do contribuinte no âmbito do lançamento de ofício e do processo administrativo tributário é conhecida e já foi ajustada pela jurisprudência nos muitos anos de sua aplicação. O lançamento pretendido com o preenchimento da DCTF, quando há informação de saldo a pagar, não encontra mecanismos adequados de revisão do lançamento, de garantia da ampla defesa. O contribuinte que incorre em erro no preenchimento da DCTF sofre todo aparato de cobrança da administração tributária, sem a garantia de procedimento onde possa comprovar a incorreção da cobrança.

No passado, o procedimento de pedido de revisão de débito inscrito em dívida ativa, que ficou conhecido como envelopamento[242], não permitia a apreciação dos pedidos em tempo hábil a afastar os procedimentos de cobrança. Mesmo atualmente, com a realização do pedido de revisão eletronicamente, ainda não contempla todas as situações que exigem retificação e não evita cobranças em execução fiscal de débitos cuja revisão já havia sido solicitada pelo contribuinte.

Se os artigos 150 e 149, V, do CTN viessem a sofrer alterações para contemplar expressamente a autorização para que o contribuinte constitua o crédito tributário também na hipótese em que ausente a antecipação, também seria necessária previsão da forma de revisão de tal lançamento, a fim de evitar cobranças indevidas.

Assim, vê-se afastada a interpretação que permitiria que a obrigação e o crédito tributário surgissem da declaração unilateral de vontade do contribuinte, quando sua origem é apenas a lei. Também não seria automática a inclusão dos saldos a pagar constantes da pasta resumo da DCTF como débitos em aberto sujeitos à inscrição em dívida ativa.

Ainda que se considere que os valores espontaneamente informados em DCTF pelo contribuinte "constituam definitivamente o crédito tributário", substituindo ou complementando o lançamento, isso não afasta a aplicação do princípio da legalidade previsto na Constituição Federal ainda prevalecesse a obrigação da administração pública de pautar-se pela legalidade de seus atos. É fundamental o reexame do lançamento, porque a transferência patrimonial entre contribuinte e Fazenda pública pauta-se pela legalidade, não permitindo que esta receba menos que o previsto em lei, mas também não a autorizando a receber mais do que o previsto em lei. Portanto, a administração tributária não pode prescindir do controle interno de seus atos referentes à arrecadação de tributos.

[242] O procedimento de "envelopamento" consistia na apresentação pelo contribuinte de provas que demonstrassem a incorreção do débito contra si constante nos sistemas da Secretaria da Receita Federal ou inscritos em dívida ativa. Os documentos eram armazenados em um envelope que seria analisado pela fiscalização oportunamente. Os envelopes, porém, se avolumaram e poucos deles conseguiram ser abertos e analisados a tempo de evitar um procedimento judicial ou a execução fiscal.

Impõe-se a existência de procedimento interno que possa confrontar as informações sobre um dado tributo com os demais tributos informados, com outras informações do contribuinte, ou até mesmo a intimação do contribuinte para explicar a discrepância identificada. Essas verificações afastariam erros e tornariam a cobrança da dívida ativa mais eficiente, no sentido de conversão de cobranças em receitas. Afinal, cobrar o que não é devido só faz movimentar o Judiciário, sem resultado para os cofres públicos, não representando eficiência mas apenas desperdício de recursos públicos. Além disso, deve-se levar em conta que uma cobrança indevida para a qual o contribuinte precise se defender em sede de execução fiscal também não representa eficiência para a sociedade em geral, porque impõe onerosidade excessiva, comprometendo por vezes a atividade do contribuinte.

9. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. A FISCALIZAÇÃO E O CRUZAMENTO DE DADOS NO SISTEMA INFORMATIZADO

Inconformado com o lançamento tributário na forma proposta pela administração tributária, o sujeito passivo poderá impugná-lo instaurando o contencioso administrativo fiscal. No curso do processo administrativo tributário, o sujeito passivo impugnará as provas produzidas pela autoridade administrativa da ocorrência do fato jurídico tributário e dos demais elementos da obrigação tributária. Em tal impugnação fará novas provas que apontem para a modificação do fato jurídico tributário declarado no lançamento ou da obrigação tributária dele resultante, alegando, por exemplo, a sua extinção[243].

O processo administrativo tem como principal função o controle interno da legalidade dos atos da administração[244]. A participação do contribuinte indicando as razões de sua inconformidade são elementos a serem utilizados pela administração para avaliar a correção do procedimento de lançamento.

Também está no âmbito do processo administrativo o pedido de restituição, o pedido de compensação, a consulta tributária e o parcelamento. Em todos os casos poderão surgir divergências entre o entendimento da administração e o da parte interessada. Em qualquer hipótese, por força das garantias constitucionais do artigo 5.º, LIV e LV, deverão ser observados o devido processo legal, a ampla defesa e o

[243] Reportamo-nos sobre a imprescindibilidade da prova no processo administrativo tributário a: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Ob. cit., p. 285-292.

[244] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Ob. cit., p. 814-817. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. Ob. cit., p. 126-128. GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento tributário & sua invalidação*. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2005. p. 157. MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 173. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. p. 287-288. BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 55 e 57. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 79.

contraditório. Entretanto, não se deixa de reconhecer a preponderância e importância do processo administrativo decorrente de impugnação de lançamento tributário.

Ao longo do processo administrativo será confirmado, ou não, o lançamento tributário para que este se torne plenamente exigível. Em todo procedimento será garantida a ampla defesa com os recursos a ela inerentes. Aqui se vislumbra que o evento vertido em linguagem competente, fato jurídico tributário, poderá ser alterado por nova norma individual e concreta que possa declarar não ter havido o fato jurídico tributário ou a modificação de algum dos aspectos que configuram a obrigação tributária. Ou, em outras palavras, que possa declarar o lançamento inválido.

É imprescindível, porém, que, diante de qualquer discordância da administração tributária com a norma individual e concreta emitida pelo sujeito passivo, seja emitida nova norma individual e concreta (lançamento de ofício), cabendo ao sujeito passivo conformar-se ou não com os termos dessa última norma.

Ressaltamos aqui que a discordância da administração pública poderá ser com qualquer elemento informado sobre a obrigação tributária, inclusive sobre a sua correta extinção pelo pagamento. Qualquer discordância ou divergência somente pode ser sanada por nova norma individual e concreta que enuncie a impropriedade da forma de liquidação da obrigação tributária e determine ainda existente valor de tributo a ser recolhido.

Juntamente com o lançamento de ofício, é também emitida outra norma individual e concreta referente à imputação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias, o auto de infração. Comumente se chama auto de infração o documento que enuncia duas normas distintas: o lançamento do tributo e a aplicação de penalidades. A vinculação de ambos os atos está tão arraigada que se fala, impropriamente, em “auto de infração para evitar a decadência”, quando há apenas “lançamento de ofício”, visto que, nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há infração cometida pelo contribuinte mas exercício regular de direito.

A informatização da administração tributária, já trouxe alterações nos processos administrativos que discutem a legalidade do lançamento tributário. O

Decreto n. 70.235/1972 sofreu alteração pela Lei n. 11.196/2005[245], permitindo a prática de atos e termos processuais de forma eletrônica. A iniciativa permite que o contribuinte possa apresentar impugnações e recursos de forma eletrônica e receber a intimação da Secretaria da Receita Federal também de forma eletrônica, na caixa postal cadastrada para esse fim[246]. O grande tema pendente em tal legislação é o termo inicial do prazo, em hipótese de intimação eletrônica. A norma trabalhou com a utilização de presunção, da forma que segue no artigo 23 do Decreto n. 70.235/1972, com a redação da Lei n. 11.196/2005:

> "§ 2.º (...)
>
> III – se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada:
>
> a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou
>
> b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;
>
> IV – 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado".

É uma presunção legal que, pelo texto legal, não admite prova em contrário e que pode gerar efeitos na ampla defesa ou na apresentação de recursos pelo contribuinte. Nesse sentido, atenderia melhor aos princípios constitucionais tributários a previsão na norma de possibilidade de comprovação do não recebimento no prazo estabelecido, como forma de preservar o direito de defesa do contribuinte. Ainda que ausente tal previsão legal, em razão do que consta nas garantias constitucionais ao devido processo legal, se o contribuinte lograr êxito em comprovar que não foi intimado no prazo previsto na presunção legal, entendemos que seu recurso ou impugnação deverá ser regularmente recebido. Em outras palavras, a construção de sentido possível para a previsão legal em respeito à estrutura sintática de nosso sistema é de que se trata de uma presunção *iuris tantum*.

---

[245] A referida alteração também previu a súmula vinculante administrativa, uma medida de implementação de agilidade nos procedimentos.

[246] Regulamentado no âmbito da Receita Federal pela Portaria SRF n. 259, de 13.03.2006.

Em 1998, a Secretaria da Receita Federal inovou com a lavratura eletrônica de auto de infração. Diante da existência de valores informados em DCTF cujos pagamentos não foram encontrados no sistema, foram lavrados autos de infração. O mesmo se deu com valores informados como retidos na fonte, cuja contrapartida não foi localizada nas informações prestadas pelo responsável pela retenção. Os autos foram lavrados em datas próximas da expiração do prazo decadencial, sem a assinatura da autoridade fiscal, conforme autorizado pelo parágrafo único do artigo 11 do Decreto n. 70.235/1972, mas em alguns casos também sem a indicação do servidor e do número de matrícula[247]. Os inúmeros autos de infração eletrônicos lavrados na mesma data, com mesma data para prazo de impugnação final gerou um volume incompatível com a capacidade de atendimento da Secretaria da Receita Federal desde o protocolo.

As decisões administrativas do Conselho de Contribuintes mostraram posteriormente que muitas das autuações envolviam erro no preenchimento da declaração. Se tivesse havido uma intimação para prestação de informações pelo contribuinte, os autos não teriam sido lavrados. Seguem alguns exemplos colhidos entre os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

> "Ementa: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO – NULIDADE – Não é nulo o Auto de Infração eletrônico, fundamentado em informações constantes de DCTF apresentada pelo próprio contribuinte, mormente quando permite o exercício do direito à ampla defesa. ERRO DE FATO – Constatando-se que o erro de fato verificado no preenchimento da DCTF acarretou a alteração na data de vencimento do tributo, pago

[247] Acórdão n. 104-17.413, de 15.03.2000, 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Relator João Luis de Souza Pereira, Unânime. Ementa: "NOTIFICAÇÃO POR PROCESSO ELETRÔNICO – É nulo o lançamento por processamento eletrônico em desconformidade com os requisitos do art. 11 do Decreto n. 70.235, de 1972. Do voto do Relator: 'Pois bem, segundo se depreende do documento de fls. 43 – anexado aos autos em cumprimento da Resolução n. 104-1.806 – não foram atendidos os requisitos legais para a emissão da notificação de lançamento por processo eletrônico, notadamente aquele que determina a indicação da autoridade lançadora, seu cargo ou função e o número de matrícula, razão pela qual ocorre sua nulidade, constando-se verdadeiro vício formal em sua constituição. Face ao exposto, ANULO o lançamento, vez que desatendidos os requisitos formais de validade do art. 11 do Decreto n. 70.235/72'." Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/ee10f6516b9bcda0032568a90006883d/$FILE/AC%20104-17413%20-%20118221.pdf>. Acesso em: 04.01.2009.
No mesmo sentido: Acórdão 104-16607, de 23.09.1998, 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Relator João Luis de Souza Pereira, Unânime. Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/9DCDCB5B50FD801A032567CD0071416C?OpenDocument&posicao=DADOS2D670E>. Acesso em: 4 jan. 2009.

no prazo correto, não há que se falar em multa de ofício por falta de recolhimento da multa de mora. Preliminar rejeitada. Recurso provido" (Acórdão n. 104-21.016, de 13.09.2005, 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, Unânime)[248].

"Ementa: DCTF. LANÇAMENTO ELETRÔNICO. DECLARAÇÃO INEXATA. Cancela-se o auto de infração eletrônico motivado em declaração inexata do contribuinte, quando reste comprovado que o tributo exigido fora devidamente compensado nos termos do art. 66 da Lei n. 8.383/91. Recurso provido.

Do Voto da Relatora:

'Conforme se verifica nos autos, a decisão recorrida manteve a exigência do imposto sob o argumento de que formalmente houve declaração inexata da contribuinte, haja vista que a compensação declarada era diferente da compensação realizada. Por outro lado, é inegável que os valores ora exigidos, a título de PIS, foram liquidados pela compensação, que não foi declarada pela contribuinte, fato constatado e atestado pelo exator que conferiu a compensação no estabelecimento da contribuinte'" (Acórdão n. 202-16.782, de 07.12.2005, 2.ª Câmara do 2.º Conselho de Contribuintes, Relator Antonio Carlos Atulim, Unânime)[249].

"Ementa: IRPJ – LANÇAMENTO DECORRENTE DO EXAME ELETRÔNICO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – COMPROVAÇÃO MEDIANTE DILIGÊNCIA – Constatado em procedimento diligencial que o ajuste a ser feito para corrigir erro de informação prestado na declaração de rendimentos coincide exatamente com o valor tributado em

---

248 Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/131abd847586c53c0325708400047d5a/$FILE/AC%20104-21016%20-%20142753.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2009.

249 Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/dc49eb8a9b84ec9c032570d2000db126/$FILE/202-16782.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2009.

decorrência do exame eletrônico por procedimento interno, é de se considerar o ajuste e cancelar o lançamento. Recurso voluntário conhecido e provido.

Do voto do Relator:

'Segundo o relatório da diligência, o valor da diferença apontada de R$ 251.748,33 no demonstrativo que embasou o lançamento, foi adicionado ao saldo da conta de Outras Receitas Operacionais (pela reversão da provisão), via de conseqüência, incluso na base tributada. Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento'" (Acórdão n. 105-15.439, de 07.12.2005. 5.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, Relator José Carlos Passuelo, Unânime)[250].

"Ementa: COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. DCTF RETIFICADORA PREENCHIDA COM ERRO. COMPROVAÇÃO DA INCORREÇÃO. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. Cancela-se o lançamento eletrônico decorrente de suposto recolhimento a menor, quando comprovado por meio da escrita contábil, da DCTF original e dos pagamentos realizados, que a DCTF retificadora, com base na qual foi lavrado o auto de infração, foi preenchida erroneamente e informa, como valor devido num único mês, o que na verdade corresponde à soma dos valores devidos nos três meses de um trimestre. Recurso provido.

Do voto do Relator:

'Cabe cancelar o lançamento eletrônico porque, de acordo com a escrita contábil, a DCTF original e os pagamentos realizados, tudo guardando coerência entre si, o que houve foi um erro na DCTF retificadora, com base na qual foi lavrado o Auto de Infração. Esta, diferentemente da DCTF original, informa, como valor devido da Cofins no mês de 01/1997, o que na verdade corresponde à soma dos valores devidos nos três meses. (...) Comprovado o equívoco na

---

250 Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/d6731b8e6f1fde6d032570d800020698/$FILE/AC%20105-15439%20-%20128866.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2009.

> DCTF retificadora, cabe cancelar o Auto de Infração e providenciar a correção dos dados informados erroneamente quando de sua entrega" (Acórdão n. 203-12.581, de 21.11.2007, 3.ª Câmara do 2.º Conselho de Contribuintes, Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Unânime)[251].

Ao constatar tal situação, a Secretaria da Receita Federal concluiu que efetuar autuações que o Conselho de Contribuintes, depois de anos, viria a anular por serem incorretas não era eficiente. Assim, entendeu ser mais "eficiente" enviar os valores identificados como informados na DCTF e "não recolhidos" imediatamente para a inscrição em dívida ativa! O problema, que, anteriormente, era resolvido no âmbito da Secretaria da Receita Federal, passou a seguir para o Judiciário e gerar conseqüências ainda mais gravosas para os contribuintes.

O mecanismo adotado pela Secretaria da Receita Federal de encaminhar para a dívida ativa valores declarados pelo contribuinte como quitados, mas cuja prova da quitação não é identificada pela administração tributária, desconsidera a previsão de processo administrativo tributário para sanar as questões relativas à constituição e à cobrança do crédito tributário. No tema, como nos dá conhecimento Hugo de Brito Machado Segundo, a legislação do Estado do Ceará laborou de forma mais adequada prevendo o processo administrativo para a hipótese[252].

Mesmo nas hipóteses em que o contribuinte simplesmente declarou a existência de obrigação tributária sem vinculá-la a qualquer pagamento ou forma de satisfação do crédito, existindo um saldo a pagar declarado, ainda há dúvidas sobre a possibilidade de encaminhamento imediato desses valores para a cobrança em dívida ativa. Embora reconheçamos que, nesse caso, a declaração do contribuinte aproxime-se muito mais de uma confissão de dívida perante a Fazenda publica, entendemos que não há base legal para equiparar a DCTF a uma confissão de dívida, nem ao lançamento propriamente dito, pelas razões que explicamos nos capítulos precedentes. Assim como seria necessário

---

[251] Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/e8f2b3ef1d40997e03257488001c902f/$FILE/20312581%20pgd.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2009.

[252] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Ed. Atlas, 2004. p.131

transmudar a obrigação tributária de obrigação surgida plenamente vinculada à lei para uma nova forma de obrigação que surgiria com fundamento na vontade.

O procedimento de compensação foi informatizado, através do Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação PER/DCOMP, muito mais como forma de impedir compensações que divergissem da interpretação da Secretaria da Receita Federal. Toda a legislação de compensação foi alterada para que os pedidos de compensação fossem transformados em declarações de compensação, passando a estar sujeitas à homologação. O controle para evitar abusos traduziu-se em gravíssimas penalidades para compensações em desconformidade com a interpretação da Secretaria da Receita Federal. Aqui, a informatização afetou a compensação em si e, com o mecanismo da homologação, o processo administrativo resumiu-se às manifestações de inconformidade que não estão em processo informatizado.

A informatização trouxe, porém, mudanças na fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias. A primeira mudança adveio com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, que é o documento que dá início às fiscalizações e pode ter sua autenticidade e outras informações confirmadas no *site* da Receita Federal do Brasil[253].

O contribuinte, no cumprimento de suas obrigações acessórias ou nos contatos que venha a fazer com a Secretaria da Receita Federal, dispõe de atendimento virtual, através do e-CAC, instituído pela Instrução Normativa SRF 580, de 12.12.2005, publicada no *DOU* de 13.12.2005[254].

---

[253] Ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/procfiscal.htm>.

[254] Artigo 2.º da Instrução Normativa SRF 580/2005: "O e-CAC possibilitará, entre outras, as seguintes opções de atendimento:
I – consulta e regularização das situações cadastral e fiscal dos contribuintes pessoas físicas e pessoas jurídicas; II – entrega de declarações e demais documentos eletrônicos, com aposição de assinatura digital;
III – obtenção de cópias de declarações e de outros documentos e seus respectivos recibos de entrega; IV – alteração e solicitação de cancelamento da inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), e inscrição, alteração e solicitação de baixa da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); V – emissão de certidões; VI – cadastramento eletrônico de procurações; VII – acompanhamento da tramitação de processos fiscais; VIII – parcelamento de débitos fiscais; IX – compensação de créditos fiscais; X – prática de atos relacionados com o funcionamento de sistemas de comércio exterior; XI – leilão de mercadorias apreendidas; XII – criação de endereço eletrônico para comunicação entre a administração tributária e o sujeito passivo. Parágrafo único. A disponibilização de cada opção de atendimento será efetivada mediante ato conjunto da Coordenação-Geral de Tecnologia e Segurança da Informação (Cotec) e da Coordenação-Geral responsável pela área vinculada ao atendimento."

Nos setores de bebidas e cigarros, especialmente marcados por alta taxa de sonegação, a Secretaria da Receita Federal tem mecanismo de controle eletrônico de toda a produção, como medida para impedir a sonegação. A medida foi criada no setor de cigarros por meio da Lei n. 11.488/2007:

> "Art. 27. Os estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros classificados na posição 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, excetuados os classificados no Ex 01, estão obrigados à instalação de equipamentos contadores de produção, bem como de aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão dos quantitativos medidos na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
>
> § 1.º Os equipamentos de que trata o *caput* deste artigo deverão possibilitar, ainda, o controle e o rastreamento dos produtos em todo o território nacional e a correta utilização do selo de controle de que trata o art. 46 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, com o fim de identificar a legítima origem e reprimir a produção e importação ilegais, bem como a comercialização de contrafações.
>
> § 2.º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, devendo manter o controle do volume de produção, enquanto perdurar a interrupção, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.
>
> § 3.º A falta de comunicação de que trata o § 2.º deste artigo ensejará a aplicação de multa de R$ 10.000,00 (dez mil reais)."

No setor de bebidas a alteração foi procedida pela Medida Provisória n. 436, de 26.06.2008, convertida na Lei 11.827, de 20.11.2008, com a introdução do artigo 59-T na Lei n. 10.833/2003:

> "Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei ficam obrigadas a instalar

> equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007.
>
> § 1.º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o *caput* deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
>
> § 2.º As pessoas jurídicas de que trata o *caput* deste artigo poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o § 3.º do art. 28 da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Ou seja, com essas ferramentas eletrônicas, a Receita Federal tem controle da produção do contribuinte, como informação para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias. É a instituição de dever jurídico instrumental com característica distinta das declarações, mas que atende a mesma finalidade. É uma interferência muito alta na atividade do contribuinte, que aplicada de forma genérica poderia comprometer as liberdades fundamentais. Aplicado com justificativa de controle de sonegação em setores comprovadamente atingidos pelo problema, é uma forma de garantia do direito dos demais contribuintes quanto à isonomia, à capacidade contributiva e à livre concorrência.

10. A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

A inscrição em dívida ativa é a forma como se constitui o título executivo que será utilizado pela Fazenda pública para a cobrança judicial do tributo não quitado pelo sujeito passivo. É momento posterior à constituição do crédito tributário, ou seja, ao momento do lançamento na forma estabelecida pelo CTN.

A inscrição em dívida ativa confere certeza e liquidez ao crédito da Fazenda pública (liquidez e certeza típica dos demais títulos executivos), contando, porém, com a peculiaridade de ser constituído um título executivo sem a participação do devedor. O credor, munido das informações que possui sobre a existência do fato jurídico tributário e do vínculo obrigacional decorrente de tal fato, pode, sem anuência, concordância e autorização do devedor, constituir o título, porque assim está autorizado na forma da lei.

O principal efeito da inscrição em dívida ativa é inverter o ônus da prova de ocorrência do fato jurídico tributário. Na situação de lançamento de ofício essa inversão é ônus razoável, à medida que, para constituir o crédito tributário, a autoridade fiscal precisou produzir prova do fato jurídico tributário e da correspondência entre a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta emitida com o lançamento. É razoável que, diante das provas produzidas pela administração, seja o sujeito passivo obrigado a fazer prova no sentido inverso, principalmente considerado que a lei faculta ao contribuinte produzir essas provas no curso do processo administrativo, antes do procedimento de inscrição em dívida ativa. Se o contribuinte optou por não produzir provas no processo administrativo ou não logrou êxito nessa empreitada, cabe-lhe o ônus de convencer o Judiciário em sede de embargos à execução depois de devidamente garantido o débito em execução (penhora).

Vejamos, porém, o que ocorre na inscrição direta em dívida ativa de "tributo declarado e não pago". De posse da declaração do valor do tributo pelo contribuinte, a administração tributária inscreve os valores em dívida ativa. Com a presunção de liquidez e certeza e o caráter de prova preconstituída do artigo 204 do CTN, deverá o contribuinte provar que não ocorreu o fato jurídico tributário, ou que já está extinta a obrigação tributária. A Fazenda pública, que se beneficiaria da inversão do ônus

da prova, porque já teria produzido provas para a constituição do crédito tributário, tem o benefício sem o correspondente ônus. Registre-se que, nessa fase, tem-se um processo judicial, com prestação de garantia, constituição de advogados, juízes assoberbados e restrições à atividade do contribuinte por existência de débitos inscritos.

Será que toda essa modificação no tema da constituição do crédito tributário poderia ter-se dado sem qualquer previsão em norma geral tributária? Como destacamos anteriormente, não concordamos com a interpretação que conduz em última instância à execução forçada de patrimônio sem qualquer verificação, análise ou constituição de provas pela administração pública. Repetimos que não se pode atribuir caráter volitivo à prestação tributária, sendo a vontade declarada elemento exclusivo de informação, mas incapaz de retirar a plena vinculação entre constituição do crédito tributário e elementos constantes da regra matriz de incidência tributária.

Por sua vez, a atividade de inscrição em dívida ativa é definida no § 3.º do artigo 2.º da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais) da seguinte forma:

> "A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo".

Como se vê claramente no texto legal o sistema jurídico positivo confere liquidez e certeza ao título executivo constituído com a inscrição em dívida ativa, mas confere *status* de controle interno da legalidade ao ato de inscrição. Portanto, no caso de tributos declarados em DCTF e não recolhidos, não se justifica, no sistema jurídico positivo, a completa ausência de qualquer verificação por parte da administração tributária, por ocasião da inscrição dos respectivos débitos em dívida ativa.

Não se pode conferir liquidez e certeza a crédito tributário que não tenha sido constituído em conformidade com a legislação tributária, que apenas em sua aparência atende aos requisitos impostos pelo sistema, mas a rigor, não verteu em

linguagem competente qualquer fato jurídico tributário, pela mera ausência dos seus elementos. No campo pragmático, tal iniciativa, ao invés de contribuir para a eficiência da arrecadação tributária, provoca ineficiência, à medida que esforços públicos e privados são direcionados para atender um crédito tributário inexistente, que, portanto, não se converterá em recursos para o atendimento das necessidades públicas.

A presunção de liquidez e certeza ancorada unicamente na presunção de ocorrência do fato gerador quando há informação de saldo a pagar pelo contribuinte, sem maiores verificações ou oportunidades de defesa por este, gera instabilidade que deve ser repelida do nosso sistema de direito positivo.

O estabelecimento da presunção de que declarado um saldo a pagar pelo contribuinte ocorreu o fato gerador tributário ali previsto somente pode se sustentar se respeitados os princípios constitucionais. Como afirma Maria Rita Ferragut:

> "Entendemos que as presunções legais compactuam-se com as prescrições normativas da mais alta hierarquia, podendo ser validamente utilizadas para esses fins se observados os princípios da segurança jurídica, da legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, ampla defesa e contraditório, razoabilidade, proporcionalidade e discriminação constitucional de competências. Caso alguma inconstitucionalidade ou ilegalidade seja apontada é porque a norma foi incorretamente produzida"[255].

Não se pode prescindir da observação de que as normas que veiculam a incidência tributária ou os deveres jurídicos instrumentais estão subordinadas aos princípios constitucionais. Com isso, não se pode pensar na aplicação de norma tributária a partir de presunções que se afastam desses princípios. Um enunciado normativo gerado sem a observação das demais normas hierarquicamente dispostas no sistema jurídico tributário produzirá normas inválidas no sistema, pois não autorizadas pelas normas de hierarquia superior.

---

[255] FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. Ob. cit., p. 21.

Como recentemente destacou a Exma. Ministra Denise Arruda, do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 968.645/SP:

> "(...) Deve o sistema informatizado também servir para identificar os contribuintes que se antecipam ao executivo fiscal e comprovam o pagamento do débito tributário; pagamento feito na correta data de seu vencimento e informado, inclusive, antes de sua inscrição em dívida ativa" [256].

A importância do momento de inscrição em dívida ativa, com a conseqüência gravosa de constituição unilateral de título executivo contra o contribuinte, foi reconhecida pela legislação positiva, que, além de atribuir caráter de controle da legalidade, impôs que a apuração e inscrição, no caso da União, ocorressem na Procuradoria da Fazenda Nacional[257]. Vislumbra-se a necessidade da presença de um profissional habilitado em direito para realizar a última verificação do crédito tributário, na figura da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É justamente a característica de controle interno da legalidade por pessoa habilitada que justifica a conferência do caráter de liquidez e certeza da dívida ativa. Retirado qualquer controle interno da legalidade, os atributos conferidos à certidão da dívida ativa e os privilégios do crédito fazendário tornam-se excessivos, desrespeitando a razoabilidade e o devido processo legal.

---

[256] Agravo de Instrumento n. 968.645/SP. STJ, 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda. *DJU* de 25.03.2008.
[257] PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 256-260.

11. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS CERTIDÕES DE REGULARIDADE FISCAL

A informatização da administração tributária também foi importante para fortalecer outra forma de controle da adimplência das obrigações tributárias: a emissão de certidão de regularidade fiscal.

A comprovação de regularidade fiscal é exigida para o exercício de diversos direitos e atividades pelos contribuintes. A Lei n. 8.666/1993, ao estabelecer as condições para a contratação pelos entes públicos em geral, impôs a vedação de contratação com empresas que não atendam à regularidade fiscal. O recebimento de restituições também está condicionado à inexistência de débitos, visto que, pelas regras de imputação de pagamento previstas no CTN, os valores a serem objeto de restituição são utilizados primeiramente para liquidação de débitos perante o ente tributário que procede à restituição. Na esfera federal, esse procedimento está regulamentado como compensação de ofício.

As atividades de importação e exportação também exigem prova de regularidade fiscal[258], assim como o exercício de algumas atividades, como a de empresa comercial exportadora *trading*, a outorga de concessão de serviços públicos, a contratação com entes públicos e o recebimento de pagamento por bens e serviços fornecidos ao setor público, etc. Também deve ser acrescido a este rol a necessidade de certidões na transmissão *causa mortis*, nas reorganizações societárias e na transmissão de bens imóveis.

A exigência de certidões é importante ferramenta no controle da arrecadação. Em uma sociedade de massa, os impedimentos gerados pela ausência de certidão de regularidade fiscal geram excelente oportunidade de revisão e cobrança de débitos dos contribuintes.

[258] A Instrução Normativa SRF n. 650, de 12.05.2006, disciplina que, para a habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro, é necessária a prova de regularidade fiscal da empresa, de seus sócios e dirigentes.

A exigência de certidões não é tema que tenha surgido juntamente com a informatização da administração tributária, nem a proliferação de situações em que a sua apresentação é necessária pode ser atribuída à informatização. Entretanto, a informatização também trouxe temas interessantes no aspecto das certidões.

Na esfera federal a regularidade fiscal é comprovada com a apresentação da Certidão Conjunta Negativa de Débitos ou da Certidão Conjunta Positiva de Débitos com efeitos de negativa[259]. Essas certidões são expedidas de forma conjunta pela Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Envolve a existência de inscrições em Dívida Ativa no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e envolve débitos em aberto no âmbito da Secretaria da Receita Federal, assim como descumprimento de deveres jurídicos instrumentais, tais como manutenção de atualização de dados cadastrais e entrega das declarações eletrônicas obrigatórias.

As certidões são emitidas pela internet[260], com data e hora de emissão e um código de controle que permite a verificação de autenticidade no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal. Têm validade de 180 dias, sendo que, no caso de certidões emitidas de que constem débitos suspensos por decisão judicial, a validade da certidão é por vezes revista no *site*, quando há revogação ou reforma da decisão[261].

A competência para certificar a regularidade fiscal do contribuinte pessoa física ou jurídica é no âmbito da Secretaria da Receita Federal do titular da Delegacia da Receita Federal (DRF), da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf). No âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tal competência é do Procurador da Fazenda Nacional.

Primeiramente, a modernização na emissão tornou o processo muito simples, prático e rápido. Um acesso ao *site* da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br) e o número de cadastro do contribuinte são suficientes para a

---

[259] Decreto n. 6.106, de 30.04. 2007, *DOU* de 02.05.2007; Portaria Conjunta PGFN/SRF n. 3, de 02.05.2007, *DOU* de 02.05.2007, edição extra; IN RFB n. 734, de 02.05.2007, *DOU* de 02.05.2007.

[260] Ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/cn_pj.htm>, para certidões de pessoas jurídicas e <http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/cn_pf.htm> para certidões de pessoas físicas.

[261] Observa-se que o procedimento não está ainda padronizado e tem atingido pontualmente alguns contribuintes, geralmente em processos judiciais envolvendo grandes valores.

obtenção da certidão. Mesmo se apresentada na forma impressa, o acesso ao *site* é utilizado para a confirmação da legitimidade e atualização do documento. Sob esse ângulo, a proliferação da exigência de certidões para a confecção e atualização dos mais diversos cadastros passou a ser praxe e não constitui nenhum excesso de zelo diante da facilidade de obtenção do documento. Registre-se que a obtenção da certidão pelo *site* sequer exige a participação do contribuinte, apenas exige o conhecimento do número de inscrição no cadastro de contribuintes (CPF, quando pessoa física, ou CNPJ, quando pessoa jurídica).

O aspecto menos glorioso da emissão de certidões surge quando há alguma pendência junto à Secretaria da Receita Federal ou junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, uma vez que a emissão da certidão por esses órgãos é conjunta[262].

São consideradas pendências, por exemplo, as situações de débitos tributários com exigibilidade suspensa, que autorizam a emissão de certidão positiva de débito com efeitos de negativa. Nesses casos, o contribuinte deverá se dirigir à repartição e apresentar um requerimento para a certidão juntamente com os documentos que demonstrem a permanência da condição de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Aqui, o contribuinte que buscou amparo no Poder Judiciário, ou que apresentou defesa administrativa contra um auto de infração, deve durante anos apresentar periodicamente a documentação que demonstra que os débitos tributários apontados no sistema estão suspensos.

Justifica-se que a Certidão Conjunta Positiva de Débitos com efeito de negativa não seja emitida pela internet e com livre acesso para terceiros porque nela constam débitos fiscais que estão protegidos pelo sigilo fiscal[263]. Entretanto, o procedimento para emissão da certidão, quando solicitada pelo próprio contribuinte, poderia contemplar procedimento mais célere e que dispensasse a realização de prova em algumas situações, como, por exemplo, quanto a débitos com exigibilidade suspensa[264].

---

[262] Decreto n. 6.106/07, artigo 1.º, inciso II.

[263] Mesmo assim, na hipótese de apresentação de recurso administrativo ou parcelamento, é possível a emissão eletrônica, desde 2003. Ver: <http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/evolucao/default.htm>.

[264] A primeira Certidão Negativa de Débitos – CND – emitida por meio do *site* da Receita Federal, ocorreu no ano de 1998, para as pessoas jurídicas e em 2000 para as pessoas físicas. As informações veiculadas pela Secretaria da Receita Federal declaram que atualmente, mais de 1 milhão de certidões conjuntas são emitidas por mês via internet, e apenas 30 mil nas unidades da Secretaria da Receita Federal e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (<http://www.receita.fazenda.gov.br/10anos/evolucao/default.htm>). Entretanto, devemos

No procedimento para obtenção de certidões junto à Secretaria da Receita Federal, tornou-se fundamental a constante vigília dos contribuintes sobre tudo o que é inserido no Relatório de Informações de Apoio para Emissão de Certidão, vulgarmente conhecido como "conta corrente". Esse documento é um extrato das informações que constam no sistema da Secretaria da Receita Federal e permite que o contribuinte saiba, antes de requerer a sua certidão, todas as pendências que precisará explicar e comprovar perante o órgão fazendário.

Para as pendências decorrentes de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, o contribuinte precisa sempre apresentar as mesmas peças que deram origem ao procedimento e informação atualizada sobre ele. O fato interessante é que o órgão fazendário necessariamente é intimado e informado em todas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas transfere para o contribuinte, por diversas vezes no curso de um mesmo procedimento ou processo que gerou a hipótese de suspensão, o ônus de demonstrar o seu direito. É uma inversão de ônus da prova que apenas contribui para que o órgão fazendário não se organize para ter também no sistema cruzamento das informações sobre esses procedimentos. Os recursos humanos e financeiros despendidos no processo de identificação da pendência, organização de documentos para apresentação e análise de documentos pelo órgão fazendário é contraditório com a idéia de eficiência que a informatização pretende imprimir ao processo de fiscalização e arrecadação dos tributos.

Outras vezes, a pendência que surge no sistema informatizado decorre da existência de débitos declarados em declarações eletrônicas que não encontram os correspondentes documentos de arrecadação nos computadores da Secretaria da Receita Federal. Aqui, o que mais surpreende é que a discrepância encontrada pode ser de R$ 12,00 (doze reais)[265] ou R$ 12.000.000,00 (doze milhões), sendo que ambas impedirão a emissão da certidão do mesmo modo. O princípio da razoabilidade, nesse caso, é completamente esquecido. Na visão da administração tributária, ao ponderar entre o interesse do fisco em arrecadar, digamos R$ 12,00 (doze reais) apontados como não pagos

---

ressaltar que, justamente entre as 30 mil certidões emitidas nas repartições públicas estão as certidões de grandes contribuintes, sobretudo grandes empresas, que são prejudicadas em sua operações.

[265] Apenas valores inferiores a R$ 10,00 (dez reais) não impedem a emissão de certidão.

pelo sistema, e o interesse privado do contribuinte em realizar regularmente suas atividades econômicas (ou situações mais graves, visto que a falta da certidão pode afetar drasticamente empresas que auferem a maior parte de suas receitas de contratos com o poder público), sempre o valor a ser arrecadado será o interesse a ser protegido. .

Ressalte-se que a pendência nesses casos não é decorrente de valores que foram verificados pelo fisco, informados ao contribuinte e para os quais o contribuinte não apresentou qualquer explicação; são pendências que o sistema identificou e que, geralmente, não passaram por qualquer confronto, pesquisa ou pedido de informação ao contribuinte. Não são raros os casos em que o contribuinte apresenta o DARF referente ao pagamento do valor irrisório exigido com data anterior ao requerimento da certidão e outro com novo pagamento do mesmo valor e, mesmo assim, somente consegue sua certidão dias depois porque é necessário inserir a informação no sistema e isso leva dias...

Nesse ponto, é impossível não registrar a crítica ao fato de que os valores envolvidos deveriam ser sopesados antes da absoluta negativa de emissão de certidão. Também deveria existir um processo automático e informatizado de pedido de informações ao contribuinte, especialmente nos casos em que o contribuinte arrecada mensalmente milhões e aparece uma pendência de valor irrisório. Deveria existir uma presunção de que o contribuinte cumpre suas obrigações, ainda que tal presunção vigorasse apenas pelo prazo de resposta ao pedido de informações. Como mencionado nos capítulos anteriores, a informatização traz muitos benefícios para a administração tributária, mas esta não pode transferir todos os ônus da informatização imediatamente para o contribuinte. A informatização envolve riscos, e esses riscos precisam ser assumidos por aquele que gere o sistema, não havendo razão para que seja diferente na relação tributária.

Outro aspecto que apenas reportamos, mas atribuímos ao processo de aperfeiçoamento do sistema informatizado, é a constante inserção de informações no sistema. Muitas vezes o contribuinte obtém um extrato do Relatório de Informações de Apoio para emissão de Certidão (“conta corrente”) com alguns débitos e, ao retornar com as informações, é surpreendido com novos débitos, de datas anteriores aos constantes do primeiro relatório, mas que apenas foram inseridos posteriormente. Embora a Fazenda declare que o sistema seja alimentado com informações dos contribuintes, a prática aponta pela existência de inserções que provêm da administração, como ocorre com situações de

suspensão da exigibilidade do crédito que periodicamente são reinseridas como débitos em aberto e ensejam demonstração pelo contribuinte.

São pendências que impedem a emissão de certidão: a não atualização do cadastro da empresa quanto ao seu quadro societário e de administradores, o não cumprimento de obrigações acessórias (tais como, apresentação das diversas declarações pela empresa) ou a existência de discrepâncias nas informações sobre compensações.

O tema da emissão das certidões é um ponto de constante tensão entre os contribuintes e os órgãos da Fazenda federal. O Judiciário noticia a existência de inúmeros mandados de segurança impetrados para obtenção de certidão diante da demora na análise de documentos apresentados pelo contribuinte para esclarecimento das pendências apontadas nos sistemas informatizados da administração tributária.

Embora seja compreensível que o sistema está em evolução, não é razoável que os problemas do sistema prejudiquem o contribuinte. Alternativas foram tentadas, como o Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa, que ficou conhecido como envelopamento, em que o contribuinte inseria em um envelope todos os documentos necessários para demonstrar a improcedência das pendências apontadas e aguardava manifestação do fisco. Se não houvesse análise dos documentos no prazo de 30 dias[266], a exigibilidade dos débitos ficava suspensa até a adequada verificação dos documentos.

Entretanto, para o contribuinte que precisava apresentar uma certidão em alguns dias o procedimento não era suficiente para retirar a necessidade de recorrer ao Poder Judiciário.

A face preocupante do tema das certidões é que com tantos equívocos identificados nas informações que impedem a emissão de certidões, alguns maus contribuintes se aproveitam para apresentar documentos incompletos e pressionar o Judiciário na busca de liminares para a emissão de certidões. Diante de condição técnica e

[266] Previsão do artigo 13 da Lei n. 11.051/2004, estabelecido com vigência por um ano (até 30.12.2005), como medida atenuante para os entraves, então existentes, para a emissão de certidões.

pessoas para analisar as pendências, mas preocupados em não permitir que maus contribuintes obtenham certidões indevidas, a alternativa dos juízes é solicitar que a Fazenda informe sobre a regularidade da documentação, provocando a verificação imediata dos documentos apresentados. Infelizmente, a própria fazenda não tem estrutura para atender a esses pedidos, intensificando o problema.

Reputamos que parte do problema gerado seria resolvida se afastada a equivocada interpretação de que confissões de dívidas constituem crédito tributário e que nas declarações eletrônicas estão verdades absolutas sobre os débitos dos contribuintes. A praticidade alcançada por essa interpretação e pela conseqüente (ou seria melhor dizer inconseqüente) constituição inadequada do crédito tributário contribui para muitas das incorreções que são apresentadas como impedimentos para emissão de certidões. O segundo aspecto que contribuiria seria a inserção de procedimento de pedido de informações ao contribuinte antes da determinação de que uma dada pendência bloqueará a emissão de certidões. A terceira providência relevante seria ter no sistema atualização constante pelos demais sistemas da administração tributária, de situações relacionadas à suspensão do crédito tributário.

12. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO AMBIENTE INFORMATIZADO

Ao falar sobre a informatização da administração tributária, não se pode passar ao largo do tema da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Muitas críticas à informatização decorrem exatamente do tratamento reservado às causas suspensivas nas declarações eletrônicas e nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal.

Apresentamos no capítulo referente à constituição do crédito tributário as linhas principais da formação da obrigação e do crédito tributário. Entretanto, há situações em que, na ocorrência do evento que permita o relato em linguagem do fato gerador de um tributo, ou mesmo diante de seu relato em linguagem competente, outras normas individuais e concretas inseridas no sistema podem excluir a exigibilidade das condutas previstas para o contribuinte na regra matriz de incidência tributária.

A dificuldade encontrada pelos contribuintes para obter o reconhecimento nos sistemas informatizados dessas normas especiais que envolvem a suspensão da exigibilidade exige reflexões sobre o tema. É comum que créditos amparados por causas suspensivas da exigibilidade do crédito sejam cobrados mesmo em sede de execuções fiscais.

12.1. A suspensão da exigibilidade do "crédito tributário"

Primeiro ponto a ser enfrentado é o tratamento das causas suspensivas, que, embora sejam referidas no Código Tributário Nacional como "suspensão da exigibilidade do crédito", podem ocorrer antes do surgimento do crédito tributário.

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 151:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

> I – moratória;
>
> II – o depósito do seu montante integral;
>
> III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
>
> IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
>
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
>
> VI – o parcelamento.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes".

Não há crédito tributário ou obrigação tributária até que seja inserida no sistema a norma individual e concreta de constituição da obrigação tributária para o contribuinte, que gera o correspondente crédito tributário para o sujeito ativo.

Nesse contexto, não podemos concordar com Décio Porchat[267] quando defende que há causas suspensivas que, por se efetivarem antes da constituição do crédito tributário, causariam a suspensão da obrigação tributária. Essa dicotomia adotada pelo Código Tributário Nacional incorre em ilogicidade irreparável porque faz surgir uma obrigação para o contribuinte sem o correspondente crédito para o sujeito ativo.

Melhor é a visão trazida por Daniel Monteiro Peixoto[268], que define em termos normativos a exigência do crédito tributário como sendo o exercício da competência administrativa para produzir normas com o propósito de tornar efetivo o direito de crédito por parte da Fazenda Pública. Com essa proposta, o autor destaca que a competência administrativa para produzir as referidas normas seria alterada de acordo com o momento de positivação da norma tributária. Poderia atingir o momento de exercício da

---

[267] PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 99. "Sendo assim, caso sobrevenham alguns dos fatos descritos nas hipóteses do dispositivo acima, anteriormente à sua constituição definitiva, excetuando-se a concessão de moratória, pensamos que, na realidade, o que se suspende, é tão somente a obrigação tributária."

[268] PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 601-629.

competência para a lavratura do auto de infração, a competência para a inscrição do crédito em dívida ativa ou a competência para o ajuizamento de execução fiscal. Nesse contexto, essa norma de competência é que seria atingida pelas causas suspensivas da exigibilidade listadas no artigo 151 do CTN.

Entretanto, ainda assim, não se resolve completamente o problema, visto que é possível o exercício da competência por parte da Fazenda pública para prosseguir na produção de normas individuais e concretas em consonância com a norma geral e abstrata de incidência tributária, mesmo quando ocorre causa suspensiva prevista no artigo 151. Vê-se que é um dos atributos do crédito da Fazenda pública que é afetado pela norma individual e concreta que impõe a suspensão a sua exigibilidade.

Não é vedado às autoridades fiscais efetuar o lançamento de ofício e, portanto, constituir a obrigação tributária, apenas há a incidência de uma norma individual e abstrata que proíbe a administração de tomar as medidas atinentes à exigência do crédito constituído. Tal norma encerra uma proibição para a Fazenda Pública em proteção ao contribuinte, mas a qualquer tempo poderá o contribuinte espontaneamente adimplir o crédito perante a Fazenda pública, não se caracterizando o correspondente pagamento como indébito, o que apenas ocorrerá se, por outra norma, a própria obrigação tributária vier a ser desconstituída.

Não é sem razão que o contribuinte, quando é revertida a causa suspensiva, busca avidamente restabelecê-la porque, se efetuar o pagamento, este será válido e somente poderá deixar de sê-lo quando outra norma individual e concreta vier a desconstituí-lo. Não se elimina a possibilidade de constituição da obrigação tributária, apenas se afasta a exigibilidade. É a conduta "exigir" que está proibida pela norma individual e concreta de suspensão.

Nas hipóteses em que cabível o lançamento de ofício, ainda que advenha norma individual e concreta que suspenda a exigibilidade, permanece a possibilidade de lançamento, desde que, respeitada a proibição imposta na norma de suspensão[269]: "é proibido exigir". Portanto, se pela sistemática geral de arrecadação

[269] PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. Ob. cit., p.185.

prevista para um dado tributo, este for sujeito ao lançamento por homologação e, em função da causa suspensiva de exigibilidade não houver antecipação de pagamento por parte do contribuinte, é plenamente aplicável o disposto no artigo 149, V, do CTN[270]. Nesse sentido, legislou a União, no artigo 63 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que será efetuado o lançamento de ofício em algumas das hipóteses de suspensão do artigo 151 do CTN. Entretanto, excluiu a aplicação da multa de ofício, deixando autorização unicamente para a constituição do crédito tributário.

As hipóteses do artigo 151 do CTN que estão no inciso I, III e VI, somente são possíveis após a constituição do crédito tributário. A moratória, nos termos do artigo 154 atinge apenas os créditos definitivamente constituídos, portanto já enunciados em linguagem competente. As reclamações e recursos administrativos tendem a atingir situações de lançamento de ofício questionadas pelos contribuintes. O parcelamento, por sua vez, somente é possível com a determinação da obrigação tributária, o que se dá por meio da norma individual e concreta.

O depósito do montante integral do crédito tributário, previsto no inciso II do artigo 151 do CTN, também somente pode ser feito diante da identificação dos elementos da regra matriz de incidência tributária, sua identificação com o evento ocorrido e a inevitável versão na norma individual e concreta de constituição do crédito tributário. A comunicação de que o crédito tributário foi constituído é feita ao sujeito ativo da obrigação tributária por meio do próprio ato de depósito. É importante diferenciar a hipótese de depósito do montante integral do crédito tributário das hipóteses de caução que acompanham a concessão de medida liminar em procedimentos judiciais. É fato que, por vezes, a caução requerida não envolve todo o valor devido, mas apenas a parcela não controversa. Reconhece-se, porém, que na maioria das vezes a caução requerida pelo Poder Judiciário é o depósito do montante integral do crédito, permitindo a suspensão da exigibilidade por duas causas independentes e simultâneas.

Nos casos do inciso IV e V do artigo 151 do CTN, é possível a suspensão em momento anterior à própria constituição do crédito tributário. O sujeito

[270] Menciona o referido dispositivo que caberá o lançamento de ofício no caso em que se comprove a omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da antecipação de pagamento que caracteriza o lançamento por homologação.

passivo, diante de norma geral e abstrata de incidência tributária e identificando-se como possível destinatário da norma, busca a proteção judicial antes mesmo da ocorrência do evento que poderia desencadear a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário.

No caso da União, há a previsão expressa do artigo 63 da Lei n. 9.430/1996 de constituição do crédito tributário de ofício e sem aplicação de multa, assim como há previsão no § 2.º desse artigo de prazo de 30 dias após a revogação da liminar concedida para que volte a ser exigida a multa de mora.

Nesse aspecto, fica a dúvida do que efetivamente é suspenso nas hipóteses de concessão de liminar em procedimento judicial. Afastada a premissa da incidência automática da norma tributária, não se pode reconhecer que há suspensão da obrigação tributária. Por outro lado, também não é possível conceber que o Judiciário seja acionado para proferir decisão com caráter de urgência sobre um "nada jurídico". Nesse caso, é a incidência potencial da norma, o início do processo de positivação do tributo que é suspenso[271].

12.2. Procedimentos informatizados e as decisões liminares em processos judiciais

No contexto das declarações eletrônicas, diante da previsão expressa do parágrafo único do artigo 151 do CTN, o contribuinte que recorreu ao Judiciário e obteve a concessão de medida liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário continua obrigado a prestar informações sobre sua atividade econômica. Ou seja, deverá informar, tão logo ocorra o evento tributário, que há um potencial crédito tributário que está em disputa judicial e cuja exigibilidade está suspensa. Essa informação será subsídio para que as autoridades fiscais, nos termos do artigo 149 do CTN, providenciem a constituição do crédito tributário de ofício, embora estejam proibidas de prosseguir com qualquer ato de cobrança.

---

[271] Em raciocínio semelhante colhemos Camila Campos Vergueiro, em seu trabalho *Obrigação Tributária; o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*, publicado pela Quartier Latin (São Paulo, 2009), em especial nas p. 88-99. Discordamos apenas da denominação "obrigação tributária" por ela empregada, que aponta para uma hipótese de incidência automática que não reconhecemos.

Entretanto, alguns percalços estão presentes na vida do contribuinte no atual cenário de informatização. Primeiramente, a administração tributária interpreta que a simples informação na declaração eletrônica é suficiente para a constituição do crédito tributário, por meio da admissão de confissão do crédito. Como debatido nos capítulos anteriores, não compartilhamos de tal entendimento. Entretanto, vê-se que os créditos que não encontram correspondência em DARF de recolhimento são encaminhados para cobrança e inscrição em dívida ativa.

Nos casos em que há concessão de medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito, o contribuinte informa tal condição junto com o número do processo judicial. Essa informação deveria ter sido traduzida para o sistema informatizado como informação que paralisa o processo de cobrança e inscrição em dívida ativa, afinal há ordem judicial emanada proibindo os atos de cobrança. Infelizmente, não é o que se verifica no campo pragmático. Tal informação é apenas inserida no sistema sem qualquer efeito de suspensão do crédito, cabendo ao contribuinte, se cobrado ou impedido de obter certidões de regularidade fiscal, dirigir-se à repartição pública e provar a existência da decisão judicial.

Nesse ponto, a informatização que deveria contribuir para a eficiência do sistema opera um desserviço para a coletividade. O contribuinte precisa apresentar cópias das principais peças e certidão de objeto e pé do processo judicial. Os documentos são analisados e o débito consta como suspenso até nova atualização do sistema (prazo semestral), quando o mesmo procedimento deverá ser renovado pelo contribuinte, assim prosseguindo pelos cinco anos de duração (ou mais) do processo judicial. Registre-se que, o contribuinte informa o número do processo judicial e não seria exatamente dispendioso ou impossível tecnologicamente vincular as informações do processo judicial, seja pelos acompanhamentos igualmente informatizados do Judiciário, seja pelo sistema também informatizado de acompanhamento dos feitos pela Procuradoria da Fazenda nacional. Isso, porém, não é feito.

Quando há uma causa de suspensão da exigibilidade, também não é adequado submeter o contribuinte a uma condição especial, onde precise periodicamente provar a existência da suspensão. A manutenção do valor alcançado pela suspensão de exigibilidade como crédito tributário exigível é erro de direito da própria Fazenda, pois

intimada dessas condições, não cabendo, portanto, a aplicação de presunção legal relativa que repasse ao contribuinte o ônus da prova. É dever da administração se abster da cobrança, enquanto pendente a decisão contra si proferida; é seu ônus certificar-se da revogação de tal norma individual e concreta.

Verifica-se que, muitas vezes, os contribuintes são inscritos em dívida ativa e sofrem execuções fiscais em razão de débitos que estão com exigibilidade suspensa por decisões judiciais. Em alguns casos, o motivo é a informação incompleta do contribuinte; em outros, a não apresentação de documentos para comprovar ordem judicial da qual a Fazenda pública foi necessariamente intimada.

Sobre o tema manifestaram-se João Dácio Rolim e Alessandro Mendes Cardoso:

> "Contudo, as exigências de colaboração não podem de forma alguma ser abusivas e irrazoáveis, e muito menos serem erigidas com o inconfessável intuito de dificultar e mesmo vedar o exercício de um direito assegurado aos contribuintes.
>
> Neste contexto, as exigências e formalidades impostas aos contribuintes para a obtenção de certidão de regularidade fiscal sempre devem ser proporcionais e razoáveis, uma vez que deve haver adequação entre o seu ônus e o limite que impõe ao exercício do direito de certidão do cidadão contribuinte, tendo em vista a importância e status constitucional do mesmo.
>
> A desproporcionalidade da exigência de comprovação pelo contribuinte de informações processuais que a autoridade tributária já possui ou deveria possuir é patente. Afinal, não pode a Administração comodamente desconsiderar o fato de que é parte processual que detém todas as informações referentes ao seu trâmite e as decisões proferidas no processo. O fato de a sua representação ser efetuada por órgão diverso do que emite a certidão não lhe retira a obrigação de ter conhecimento de informações vinculadas à sua atividade funcional. Na chamada era

> da informatização em que estamos não é razoável que, ao invés de se criar ou aperfeiçoar os meios de compartilhamento de informações entre os órgãos públicos, se opte por burocratizar ainda mais o procedimento de obtenção de certidões, com a transferência do custo para o contribuinte, e na verdade a toda a sociedade, uma vez que se obriga a desnecessária movimentação da já sobrecarregada máquina do Poder Judiciário.
>
> (...)
>
> Nos tempos atuais, o desenvolvimento da informática e principalmente o advento da Internet tornam ainda mais descabidas tais exigências. Devendo-se ressaltar o belo serviço prestados pelos websites dos diversos Tribunais, que mantêm as informações processuais atualizadas praticamente em tempo real, de forma fácil e gratuitamente acessível a todos" [272].

Os equívocos são ainda mais gravosos quando juntamente com a concessão da liminar há o depósito integral do crédito. Ou seja, mesmo com a duplicidade de hipóteses de suspensão do crédito tributário, ainda assim o contribuinte não consegue atingir o objetivo de afastar as conseqüências legais da inadimplência, que contra si são indevidamente aplicadas.

É um caso que decorre de uma interpretação equivocada da legislação que admite constituição de crédito tributário por confissão. Também contribui a imperfeição do sistema informatizado que não incluiu em seus parâmetros a possibilidade de norma individual e concreta paralisar o processo de exigibilidade do crédito tributário. Por fim, a reduzida preocupação com os direitos do contribuinte em nome da eficiência parece justificar o descaso com a constrição patrimonial indevida do contribuinte.

---

[272] ROLIM, João Dácio e CARDOSO, Alessandro Mendes. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte.* São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007. p. 456-457.

12.3. Procedimentos informatizados e as reclamações e recursos administrativos contra o lançamento de ofício

Nas hipóteses em que o contribuinte apresenta recurso administrativo contra lançamento de ofício, o crédito tributário é constituído, sendo emitida uma norma individual e concreta que identifica a ocorrência de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária e apura o valor do crédito tributário. A possibilidade de cobrança do crédito está afastada pela interposição do recurso administrativo na forma prevista no artigo 151, III, do CTN.

A informação apresentada pelo contribuinte em suas declarações eletrônicas não contempla informação sobre tal crédito. Há controle apenas pelas autoridades administrativas, que, ao fim do procedimento administrativo, se confirmados os elementos da norma de constituição do crédito, encaminham-no para cobrança.

A presença do processo administrativo legitimando a cobrança do crédito tributário mostra-se eficiente como forma de prevenir que cobranças incorretas possam terminar no Poder Judiciário.

Há recursos administrativos e reclamações apresentadas no curso de outros processos administrativos que não afetam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É o caso de recurso administrativo envolvendo reconhecimento de indébito tributário ou sobre valor de restituição de tributos.

Nesse contexto, operou-se mudança relevante quanto aos recursos envolvendo as compensações de tributos. Na legislação anterior, a concessão de recurso administrativo circunscrevia-se à discussão sobre o montante a restituir, revestindo a forma de manifestação de inconformidade. Com o advento da Medida Provisória n. 66/2002, posteriormente convertida na Lei n. 11.637/2003, a manifestação de inconformidade foi estendida para poder ser deduzida em casos de não homologação de compensações. Dessa forma, passou a ter efeito direto sobre a cobrança de tributos e ganhou condição de causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário.

12.4. Procedimentos informatizados nos casos de moratória e parcelamentos

O Código Tributário Nacional dedica tratamento detalhado ao instituto da moratória. A doutrina sempre entendeu que o instituto da moratória, na ausência de uma definição no direito positivo, alcançava todas as formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio do alargamento do prazo para cumprimento da obrigação tributária. Com essa definição, o parcelamento também estava inserido no conceito de moratória, principalmente diante da previsão de que a modificação do prazo para pagamento pode prever o pagamento em parcelas do crédito tributário.

Posteriormente, com a edição da Lei Complementar n. 104/2001, acrescentou-se o inciso VI ao artigo 151, incluindo o parcelamento entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Com isso, moratória e parcelamento passaram a ser interpretados como institutos diversos. Destina-se a moratória às hipóteses em que há concessão de novo prazo de pagamento para hipóteses de crédito já constituído e onde o encargo a ser exigido do contribuinte é o juro de mora. O parcelamento, por sua vez, é possível mesmo sobre créditos ainda não constituídos, depende de autorização individual e comporta outros encargos, como a multa de mora.

Nas hipóteses de parcelamento, o controle da adimplência das parcelas não envolve prestação de informações pelo contribuinte, mas acompanhamento exclusivo pela administração tributária, a partir das informações de arrecadação que indicam direcionamento de pagamento para o processo administrativo de concessão do parcelamento. Nesse caso, os desencontros da informatização da administração tributária resumem-se aos casos em que a remessa de débito declarado e não pago para a cobrança ocorre antes da efetivação do parcelamento. Uma vez iniciado o procedimento para cobrança de débito declarado e não pago, o sistema informatizado pauta-se pela contínua e ininterrupta perseguição do crédito até a obtenção do correspondente documento de arrecadação pago. O parcelamento gera a suspensão do débito em aberto com um processo administrativo novo, mas a vinculação dessas informações por vezes é falha.

Em pouco diferem a hipótese de parcelamento e a hipótese de concessão de moratória individual, onde um novo processo administrativo de concessão da moratória será vinculado ao débito em aberto por envolver causa suspensiva de

exigibilidade do crédito tributário. As hipóteses de moratória são mais raras, e as controvérsias no sistema informatizado não são freqüentes.

No tema do parcelamento e dos problemas de discrepâncias no sistema informatizado, não se trata de equívoco na interpretação da norma, mas questão unicamente pragmática que interfere diretamente na esfera de direitos dos contribuintes. A concessão de parcelamento deveria ser interpretada no sistema como a suspensão da exigibilidade da concessão de medida liminar: interrupção de qualquer procedimento de cobrança até que viesse a ser inserida no sistema nova informação de que outra norma individual e concreta interrompera o parcelamento ou declarara a completa liquidação do crédito tributário. Esse parâmetro, embora inegável, não foi traduzido para o sistema informatizado.

13. CONCLUSÃO

A partir das reflexões desenvolvidas no curso do trabalho, alcançamos várias conclusões que passamos a enunciar.

Inicialmente sobre a produção do conhecimento, concluímos que:

1. Há várias formas de aproximação de um objeto de conhecimento. Somente podemos trazer descrições e conclusões sobre os objetos que estudamos a partir das premissas que estabelecemos para conhecê-los, sendo que toda forma de aproximação será válida se permitir a revelação de aspectos do objeto sob estudo. Afinal, a total identidade com o objeto jamais será alcançada pela atividade cognoscente.

2. A evolução do conhecimento científico e das teorias da linguagem permitiu ao ser humano entender que o conhecimento sempre se dará no âmbito da linguagem. O conhecimento é uma relação entre significações. Como o conhecimento se constrói através da linguagem, somente prevalece até que nova linguagem produza novo conhecimento que acrescente ou afaste o que se tinha até aquele momento como “verdade” e “certeza”. Toda verdade e toda certeza existe dentro de um determinado sistema de referência e em um dado espaço e tempo. A “verdade” sempre dependerá do sistema de referência em que está inserida, e somente se justifica dentro de um processo de linguagem e interpretação.

3. Não se extrai de um texto o seu conteúdo, mas se relacionam ao conjunto de signos ali expostos a significações que são construídas pelo intérprete. Essa distinção é fundamental, porque coloca em evidência a figura humana essencial para a aplicação da norma jurídica, mesmo porque intrínseca a qualquer interpretação da linguagem: só o ser humano preenche com significações os signos lingüísticos. Foi essa possibilidade de linguagem que fundou a história e permitiu o desenvolvimento e a transmissão do conhecimento.

Essas proposições sobre o conhecimento e a linguagem permitiram desafiar algumas “verdades” declaradas pelas nossas mais altas cortes e submetê-las a um confronto com as demais normas do direito positivo brasileiro. Assim, enfrentamos o tema da constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar diante da informatização da administração tributária, para produzir as seguintes conclusões:

1. Podem ser elaborados a partir do texto constitucional os princípios e sobreprincípios que interpenetram todo o sistema do direito positivo, conferindo limites para a produção de normas que virão a integrar o sistema ou determinando a competência dos diversos órgãos produtores de normas.

2. No Direito Tributário é evidente o interesse público nas atividades exercidas pelo Estado, exigindo postura deste compatível com tal interesse, não podendo a eficiência ou praticabilidade se sobrepor aos princípios e direitos fundamentais que precisam ser resguardados pelo Estado. É obrigação da administração tributária observar estritamente a lei impositiva, não podendo assumir incidência unicamente porque confessadas, ainda que objeto de erro na informação. Esse afastamento da legalidade tem implicações também sobre o princípio da capacidade contributiva.

3. Os princípios tributários apontam claramente que não podem constituir tributos parcelas que sejam transferidas do patrimônio do particular para o patrimônio público sem previsão em lei ou em desrespeito aos limites constitucionais ao poder de tributar. A obrigação tributária está limitada pelos elementos da regra-matriz de incidência, sendo a enunciação da norma individual e concreta de constituição do crédito tributário vinculada a esses elementos. Demonstrada, na linguagem competente e por meio de provas, a inexistência de um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, não mais se configura a obrigação tributária, não se está diante de um tributo.

4. O princípio da legalidade, impondo que o tributo decorre da lei e somente pode ser qualificado como tal aquele que corresponda integralmente à previsão legal, exige controle pela própria administração pública dos atos de constituição do crédito tributário. O princípio do devido processo legal confere ao contribuinte o direito de participar desse reexame da legalidade dos atos administrativos de arrecadação, visto seu

interesse em manter a salvo seus bens diante de exigências que não estejam em conformidade com a lei.

5. A capacidade contributiva e a isonomia exigem ação da administração tributária para combater a sonegação e a evasão fiscal. É nesse contexto que a informatização e os mecanismos de tributação de massa, com presunções e tipos, atuam em defesa da isonomia, impedindo que deixe de ser tributado contribuinte que tenha capacidade econômica para tanto. Todo esforço no aperfeiçoamento da cobrança e fiscalização dos tributos age em favor da isonomia e da capacidade contributiva

6. Não pode a tributação, porém, onerar de forma diferente contribuintes que se encontram em condições semelhantes, porque todos devem contribuir para a manutenção do Estado conforme sua capacidade econômica. Assim, quando a administração tributária resiste à retificação de informações incorretamente prestadas pelo contribuinte, em vez de agir pela isonomia, fere tal princípio.

7. A disciplina sobre constituição do crédito tributário cabe a lei complementar no sistema da Constituição Federal de 1988, sendo o Código Tributário Nacional o diploma legal que tem o efeito da lei complementar em questão. Uma lei ordinária (ou um Decreto-lei, no regime constitucional anterior, como é o caso do Decreto-lei 2.124/84, ou ainda, uma eventual Medida Provisória) que pretenda alterar a forma de constituição do crédito tributário, determinando que a comunicação de existência de crédito tributário em documento fiscal caracteriza confissão de dívida e permite a cobrança do crédito, precisa observar os limites constitucionais. Caso contrário, não se poderá falar em constituição do crédito tributário válida, ou seja, pertencente ao sistema jurídico positivo.

8. A constituição do crédito tributário, na prática, deixou de ser atividade privativa da autoridade administrativa “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” para se tornar atividade de alto risco para o contribuinte, que pode ver-se compelido a liquidar tributo que não decorre da ocorrência do fato gerador, em montante que não corresponde ao previsto na legislação, ou ainda em situações onde não seria o sujeito passivo da obrigação.

9. Diante da prova de inocorrência do fato gerador, ou da ocorrência do fato gerador em condições diversas das apontadas no documento que pretendeu veicular a cobrança do crédito, a cobrança não pode subsistir. Portanto, subtrair o direito do contribuinte de realizar tal prova, ou atribuir presunção absoluta a partir de suposta confissão de débito, são expedientes que não encontram amparo na Constituição Federal

10. As medidas que se fundamentam na praticabilidade precisam se revestir de equilíbrio e moderação, devendo observar claramente as limitações constitucionais. Ou seja, a praticabilidade deve "conviver harmonicamente com os direitos de propriedade e liberdade, essencialmente atingidos pela tributação".

11. Eficiência na arrecadação não significa aumentar a arrecadação a qualquer custo. Ser eficiente na arrecadação é obter o mesmo valor de arrecadação com menor esforço de todos os contribuintes e com baixa utilização da máquina fiscalizadora. Tributos com arrecadação eficiente findam por contar com maior cumprimento espontâneo da obrigação tributária.

12. O excesso de deveres jurídicos instrumentais, a alguns dos quais se confere equiparação de lançamento tributário, ou seja, atribuem-se, por ficção, as mesmas conseqüências jurídicas do lançamento, pode afetar a legalidade e a segurança jurídica.

13. No lançamento por homologação, ao realizar o pagamento do tributo, referido na sistemática no Código Tributário Nacional como antecipação, o sujeito passivo verte em linguagem as atividades de aplicação da norma tributária que realizou para apurar o tributo devido. É o documento de arrecadação que introduz no sistema a norma individual e concreta que vincula o sujeito passivo e o sujeito ativo em torno da obrigação tributária. É no instante do pagamento, com a apresentação de sua guia de recolhimento informando o tributo devido, que se enuncia a norma individual e concreta emitida exclusivamente pelo contribuinte na forma prevista no sistema jurídico positivo.

14. Outros elementos que chegam ao conhecimento da administração tributária por meio do cumprimento dos deveres jurídicos instrumentais

podem propiciar a verificação de erros na norma individual e concreta que exijam nova norma individual e concreta que substitua ou complemente a anterior. Esta nova norma será emitida pela administração tributária sempre através do lançamento de ofício.

15. A partir da publicação de um veículo introdutor de norma geral e abstrata, o contribuinte destinatário da norma sabe que se ocorrer o evento descrito na hipótese da norma ficará sujeito ao pagamento de tributo. Se o referido tributo estiver submetido à sistemática do lançamento por homologação, ocorrido o evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata, o sujeito passivo ali indicado ou o sujeito ativo ou um responsável tributário deverá relatar em linguagem o acontecimento, constituindo a obrigação tributária na forma prevista na lei geral e abstrata. Esse relato em linguagem será a norma individual e concreta, o ato de lançamento.

16. Ainda que se possa reduzir o lançamento por homologação à produção pelo próprio contribuinte da norma que constitui o crédito tributário, temos por previsão expressa do Código Tributário Nacional que essa modalidade apenas se aplica na hipótese em que o contribuinte antecipou o pagamento do tributo. Logo, sobre parcela que não corresponda à antecipação de pagamento, não estaríamos mais tratando dessa modalidade.

17. A regra matriz de incidência tributária é formada por diversos critérios. A ausência de qualquer desses critérios impede que se tenha a instituição válida de um tributo. Da mesma forma, ao enunciar a norma individual e concreta de lançamento, não pode estar ausente qualquer desses critérios, ainda que de forma implícita, sob pena de não se constituir validamente a obrigação tributária.

18. Não poderá prevalecer hipótese de tributo que foi incorretamente lançado porque incorreu em erro de fato ou erro de direito. O lançamento necessariamente deve descrever o evento ocorrido no mundo fenomênico que se identifica com a hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata de incidência. Se relato posterior do mesmo evento, realizado por provas válidas, apontar que em algum elemento o evento não correspondia à primeira descrição, mas a uma segunda descrição que se afasta da hipótese de incidência, não mais haverá tributo e, portanto, não é possível manter a exigência.

19. Da mesma forma, se, ao atribuir a conseqüência do fato jurídico descrito na norma individual e concreta, o aplicador, por identificar incorretamente a norma geral e abstrata aplicável, indicar pagamento de valor diverso daquele que, na forma da norma geral e abstrata, se aplica ao fato jurídico relatado, é possível, sempre pressupondo novo relato e realização de prova autorizada, produzir nova norma individual e concreta que determine o pagamento do tributo em obediência estrita aos limites legais.

20. Independentemente do momento e de quem realiza o lançamento, há um interesse público, pressuposto do fato de apenas ser tributo o que atende completamente a todos os requisitos legais, em relatar adequadamente o evento e aplicar adequadamente a conseqüência normativa. Esse interesse público é incompatível com um procedimento de arrecadação que não contenha a previsão de controle interno da legalidade pela administração pública.

21. Presunções, ficções, declarações e lançamentos não podem se sustentar sobre erros. No campo tributário, erros podem conduzir à exigência de quantias diversas das autorizadas pela lei e, portanto, que não podem se enquadrar no conceito de tributo. A verificação de problemas intranormativos ou internormativos na norma individual e concreta que determina a exigência do tributo exige revisão pela administração pública e não comporta a afirmação de que para qualquer desses problemas uma presunção possa dispensar a administração pública de reexaminar a norma emitida.

22. Ao falar de erro de fato, ainda se está falando da norma individual e concreta que pode ter recolhido elementos do evento que, posteriormente, se mostram incorretos ou incompletos. Nas hipóteses de erro de fato, sempre há um desalinhamento entre o que foi comprovado e a norma individual e concreta, seja afetando o antecedente dessa norma, seja afetando o seu conseqüente. As incorreções decorrerão da verificação na linguagem das provas, que, ao afetar o antecedente ou o conseqüente da norma individual e concreta, exigem a emissão de nova norma individual e concreta adequada para os fatos. Destacamos a questão da necessidade de provas porque, como explicado, o evento que não seja vertido em linguagem competente continua indiferente para o Direito. Assim, se o evento for diverso do que consta da norma individual e concreta de lançamento, mas o contribuinte não conseguir demonstrá-lo, não produzir as provas

adequadas para desconstituir o fato, não haverá juridicamente incoerência a ser corrigida na norma, não haverá erro de fato.

23. No erro de direito sempre haverá uma incoerência na linguagem em razão da necessidade de se considerar a previsão de uma segunda norma geral e abstrata (ou individual e abstrata, ou individual e concreta), com a qual aquela norma individual e concreta conflita. No erro de direito sempre haverá incoerência entre duas ou mais normas que invalidam a norma individual e concreta antes enunciada. Pode acontecer, porém, que o fato jurídico não tenha qualquer incorreção, que as provas produzidas confirmem o fato como descrito na norma individual e concreta de lançamento, mas mesmo assim o lançamento não subsistir em razão de erro de direito.

24. Não se pode refutar a aplicação de presunções e ficções no Direito Tributário com base unicamente em suas definições, à medida que nos afastamos dos conceitos que associam esses institutos com negação deliberada da verdade. Ao entendermos as presunções e ficções como técnicas legislativas, a primeira como forma de disciplinar a prova e a segunda como forma de veicular de forma remissiva direitos e obrigações, encontramos muitas possibilidades de utilização no Direito Tributário sem prejuízo das garantias dos contribuintes.

25. Nas ficções jurídicas o que temos é a equiparação de uma situação fática a outra situação ficcional com a finalidade de atribuir à segunda a mesma conseqüência da primeira. Nesse sentido, a ficção não afirma um fato que não corresponde à realidade, mas impõe igual conseqüência jurídica a situações diferentes. Como norma de remissão, maiores problemas não restam para conciliar as ficções com os princípios de Direito Tributário, porque a transgressão a princípios tributários não se dará pelo fato de haver uma ficção, mas pelo fato de a norma imposta de forma reduzida na ficção, quando escrita em sua forma completa, ofender a algum princípio tributário.

26. Entre presunções e ficções há uma diferença de estrutura e finalidade. Nas ficções temos uma mesma conseqüência aplicada a dois fatos que não são idênticos, mas foram equiparados pela vontade do legislador. Nas presunções vemos hipóteses criadas pelo legislador para as quais a comprovação de um fato conhecido será suficiente para se tomar como existente outro fato. Como se vê, há um juízo de

probabilidade que gera uma dependência entre ambos os fatos. No caso de uma presunção absoluta, tal vinculação entre a comprovação de um fato e a existência do outro sequer admite prova em contrário. Na presunção relativa poderá ser demonstrado que, apesar da previsão legal de que na presença de um fato toma-se como certa a existência do outro, isso não se deu no caso concreto. Nas presunções discute-se como comprovar um fato, logo estamos no campo das provas. Destaque-se que o legislador nesse ponto não está atribuindo diferente direito ou obrigação, como faz nas ficções, mas dispensando a realização de prova.

27. De qualquer forma, não é o princípio da legalidade que é desafiado pela existência de presunções relativas. Há lei instituindo a presunção. Outros princípios podem ser óbices à presunção, como o devido processo legal, na hipótese em que a presunção impõe uma prova impossível de ser realizada pelos contribuintes ou quando a presunção pretende uma aplicação retroativa que impediria o contribuinte atingido de conservar as provas que poderiam favorecê-lo. Por ser norma referente à prova é o devido processo legal que precisará ser cuidadosamente resguardado na criação de presunções legais relativas.

28. No que se refere à comprovação da ocorrência do fato gerador, as presunções legais absolutas ofendem o devido processo legal, na medida em que mesmo quando o contribuinte tem provas da inocorrência do fato gerador deveria submeter-se ao pagamento do tributo. Em nossa visão, as presunções legais absolutas levariam à tributação em situação onde possível a comprovação de inexistência do fato gerador, não se coadunando com o devido processo legal.

29. A presunção legal, ainda que relativa, precisa atender também o princípio da proporcionalidade. Ao criar uma presunção é importante que estejam presentes a necessidade, a adequação e a justa medida, requisitos da proporcionalidade ou da razoabilidade. Não se pode criar uma presunção sem que se vislumbre a necessidade de imposição desse ônus ao contribuinte. Normalmente, essa necessidade vem de práticas de evasão fiscal que podem ser contidas com a instituição da presunção. Além disso, a presunção precisa ser adequada para atender a essa necessidade, e não poderá impor sacrifício de direitos maior do que o resultado que se possa obter da presunção.

30. As equiparações, ficções e técnicas de presunção são elaboradas pelo legislador. Não se admite a ampliação das previsões normativas para alcançar por indícios ou presunções não legisladas, ou ainda por interpretações extensivas ou econômicas, fatos que não estavam previstos em lei. O princípio da eficiência ou da praticidade precisa ser cotejado com outros princípios em nosso sistema tributário.

31. É desejável o estabelecimento de presunções que confiram agilidade ao cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e à cobrança de tributos, mas isso não pode resultar em aniquilamento do controle interno da legalidade, imprescindível em matéria tributária e fundamental para a criação unilateral de título executivo que gozará de liquidez, certeza e privilégios.

32. O sistema jurídico positivo não faculta à administração afirmar que como o contribuinte adimpliu voluntariamente um tributo indevido foi displicente, incauto e não teria direito à devolução. A norma complementar é rígida no conceito de que ao sujeito ativo cabe apenas o tributo. Se valores outros foram recolhidos, que não se enquadrem no conceito legal de tributo, por erro de fato ou de direito, precisam ser retirados dos cofres públicos e devolvidos ao contribuinte.

33. A confissão de dívida atribuída às declarações apresentadas pelo contribuinte não podem, pela necessidade de se ajustar sintática e semanticamente às demais normas do sistema jurídico, ter como consectário um grau de definitividade que exclua completamente a atuação das autoridades fazendárias e limite a possibilidade de prova do contribuinte. É um facilitador, como as declarações sobre os fatos são no lançamento por declaração, mas sempre estarão sujeitas a revisões diante da prova.

34. Não se pode permitir que o contribuinte seja considerado devedor até prova em contrário. O fato de que há uma informação que não encontra ressonância nos computadores da Fazenda não pode se tornar em confissão de dívida com *statu*s de presunção absoluta.

35. A hipótese de inscrição em dívida ativa do saldo a pagar apontado na declaração do contribuinte gera uma presunção de liquidez e certeza para tal informação em prejuízo do direito à ampla defesa do contribuinte. A hipótese de inscrição

em dívida ativa dos valores correspondentes às diferenças apuradas em procedimento de mera auditoria interna, diante do sistema jurídico posto, é inadmissível, pois tal “revisão” tem previsão no CTN e chama-se lançamento de ofício, com a diferença de que há garantia de ampla defesa em processo administrativo não concedida nas referidas “auditorias internas”. Denominar “auditoria interna” foi o expediente utilizado para suprimir o processo administrativo correspondente.

36. Entendemos possível tornar o processo de cobrança e fiscalização dos tributos automático e informatizado, apenas não se pode informatizar esse processo excluindo-se completamente a responsabilidade do Estado, pois não poderia um processo com tal característica continuar gozando dos privilégios do crédito tributário, em especial de sua condição de liquidez e certeza, após a inscrição em dívida ativa.

37. Impõe-se a existência de procedimento interno que confronte as informações sobre um dado tributo com os demais tributos informados, com outras informações do contribuinte, ou até mesmo a intimação do contribuinte para explicar a discrepância identificada. Essas verificações afastariam erros e tornariam a cobrança da dívida ativa mais eficiente, no sentido de conversão de cobranças em receitas. Afinal, cobrar o que não é devido só faz movimentar o Judiciário, sem resultado para os cofres públicos, não representando eficiência mas desperdício de recursos públicos. Além disso, deve-se levar em conta que uma cobrança indevida para a qual o contribuinte precise se defender em sede de execução fiscal também não representa eficiência para a sociedade em geral, porque impõe onerosidade excessiva, comprometendo por vezes a atividade do contribuinte.

38. O mecanismo adotado pela Secretaria da Receita Federal de encaminhar para a dívida ativa valores declarados pelo contribuinte como quitados, mas cuja prova da quitação não é identificada pela administração tributária, desconsidera a previsão de processo administrativo tributário para sanar as questões relativas à constituição e cobrança do crédito tributário.

39. Como se vê claramente no texto legal, o sistema jurídico positivo confere liquidez e certeza ao título executivo constituído com a inscrição em dívida ativa, mas confere *status* de controle interno da legalidade ao ato de inscrição.

Portanto, no caso de tributos declarados em DCTF e não recolhidos, não se justifica, no sistema jurídico positivo, a completa ausência de qualquer verificação por parte da administração tributária, por ocasião da inscrição dos respectivos débitos em dívida ativa.

40. A importância do momento de inscrição em dívida ativa, com a conseqüência gravosa de constituição unilateral de título executivo contra o contribuinte, foi reconhecida pela legislação positiva, que, além de atribuir caráter de controle da legalidade ao ato de inscrição, impôs que a apuração e inscrição, no caso da União, fossem atribuições da Procuradoria da Fazenda Nacional. Vislumbra-se a necessidade da presença de um profissional habilitado em direito para realizar a última verificação do crédito tributário, na figura da Procuradoria da Fazenda Nacional.

41. É justamente a característica de controle interno da legalidade por pessoa habilitada que justifica a conferência do caráter de liquidez e certeza da dívida ativa. Retirado qualquer controle interno da legalidade, os atributos conferidos à certidão da dívida ativa e os privilégios do crédito fazendário tornam-se excessivos, desrespeitando a razoabilidade e o devido processo legal.

42. É impossível não registrar a crítica ao fato de que os valores envolvidos deveriam ser sopesados antes da absoluta negativa de emissão de certidão. Também deveria existir a previsão no contexto da constituição do crédito tributário de pedido de informações ao contribuinte, que até poderia ser automático e informatizado. Essa providência da administração poderia evitar cobranças indevidas, especialmente nos casos em que o contribuinte arrecada mensalmente milhões e aparece uma pendência de valor irrisório. Deve existir uma presunção de que o contribuinte cumpre suas obrigações, ainda que tal presunção vigore apenas pelo prazo de resposta ao pedido de informações, e não o contrário, como acontece atualmente.

43. A informatização traz muitos benefícios para a administração tributária, mas esta não pode transferir todos os ônus da informatização imediatamente ao contribuinte. A informatização envolve riscos, e esses riscos precisam ser assumidos por aquele que gere o sistema, não havendo razão para que seja diferente na relação tributária.

44. O tema da emissão das certidões mostra-se como um ponto de constante tensão entre contribuintes e os órgãos da Fazenda federal. O Judiciário noticia a existência de inúmeros mandados de segurança impetrados para obtenção de certidão diante da demora na análise de documentos apresentados pelo contribuinte para esclarecimento das pendências apontadas nos sistemas informatizados da administração tributária. Parte do problema gerado seria resolvida se afastada a equivocada interpretação de que confissões de dívidas constituem crédito tributário e que nas declarações eletrônicas estão verdades absolutas sobre os débitos dos contribuintes. A praticidade alcançada por essa interpretação e pela conseqüente (ou seria melhor dizer inconseqüente) constituição inadequada do crédito tributário contribui para muitas das incorreções que são apresentadas como impedimentos para emissão de certidões.

45. Nas hipóteses em que cabível o lançamento de ofício, ainda que advenha norma individual e concreta que suspenda a exigibilidade, permanece a possibilidade de lançamento, desde que não sejam realizados atos de cobrança do crédito tributário. Portanto, se pela sistemática geral de arrecadação prevista para um dado tributo, este for sujeito ao lançamento por homologação e, em função da causa suspensiva de exigibilidade, não houver antecipação de pagamento por parte do contribuinte, é plenamente aplicável o disposto no artigo 149, V, do CTN.

46. Como o contribuinte informa o número do processo judicial, seria possível tecnologicamente vincular as informações do processo judicial, seja pelos acompanhamentos informatizados do Judiciário, seja pelo sistema também informatizado de acompanhamento dos feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Esse procedimento seria mais eficiente do que a periódica apresentação de documentos sobre processos judiciais pelo contribuinte.

47. Não é possível submeter o patrimônio do contribuinte à constrição indevida, em nome da eficiência. Outros princípios aplicáveis à atividade tributária impõem limites à interpretação das normas que pretendem tornar a administração tributária mais eficiente. A Fazenda somente pode arrecadar os valores autorizados em lei, a partir da adequada aplicação da norma de incidência tributária, não sendo possível desvencilhar-se deste limite com a alegação de que o contribuinte constituiu o crédito tributário ao confessar dívida tributária.

Assim, embora a informatização do Estado traga avanços para o processo de aplicação das normas, o que certamente se verifica também na informatização da administração tributária, é necessário não substituir por ferramentas informatizadas o ato humano de fazer incidir a norma. Ou seja, não é possível, em nome da informatização, admitir simplificações que findem por retirar a importância do aplicador da norma e as responsabilidades do Estado no processo de fiscalização e arrecadação de tributos.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia.* Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castillos Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABREU, M. T. Efeitos fiscais da utilização da internet em sede de impostos sobre o rendimento. *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Coimbra, Instituto Superior de Gestão, n. 2, 2000.

AFSCHRIFT, Thierry. *Traité de la prueve em droit fiscal*. 2. ed. Bruxelas: Larcier, 2004.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Trad. Cláudia Toledo. São Paulo: Landy, 2005.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação; elementos para o discurso jurídico*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Lançamento, essa formalidade! In: TORRES, Heleno Taveira (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges.* São Paulo: Malheiros, 2005.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ASOREY, Rubén O (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes*. Madrid: Ediciones de la Universidad Católica Argentina – EDUCA/Marcial Pons, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino et al. *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*.

São Paulo: Noeses, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.* São Paulo: Saraiva, 1996.

BAZARIAN, Jacob. *O problema da verdade: teoria do conhecimento*. 4. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1994.

BECHARA, Evanildo. *Moderna gramática portuguesa*. 37. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lucerna, 2004.

BECHO, Renato Lopes. A inscrição em dívida ativa quando tenha havido decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade. in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário.* São Paulo: Dialética, 1999. v. 3.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELTRAN, Regina Célia Rivas e FREITAS, Valter Luiz Soares de. *Manual prático de certidões negativas*. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

BENTLEY, Duncan. *Taxpayers' rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law International, 2007.

BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1974.

_____. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1974. v. 3.

BIFANO, Elidie Palma. Deveres instrumentais: cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Congresso IBET III; Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 183-199.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9. ed. Brasília: Ed. UnB, 1997.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

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

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

CABRERA, Julio. *Margens das filosofias da linguagem: conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenologias e metacríticas da linguagem*. Brasília: Ed. UnB, 2003.

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

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: *Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1984. v. 9.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

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

_____. Decadência e prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1 (decadência e prescrição*). São Paulo, Resenha Tributária / CEEU, 1976. p. 463-580.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CÁSCAN, Alberto Angulo. *La administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

CASSONE, Vittorio. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: CEEU / Revista dos Tribunais, 2006. v. 12. Col. Pesquisas Tributárias Nova Série.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e as princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CATURELLI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na*

relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.

CIANCIARDO, Juan. Princípios e regras: uma abordagem a partir dos critérios de distinção. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária.* 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COPI, Irving Marmer. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Celso. *Nova gramática do português contemporâneo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

DE GENTILE, Sylvie. *Contrôle fiscal des comptabilites informatisees*. Levallois: Francis Lefebvre, 2006.

DE LUCCA, Newton e SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DE MITA, Enrico de. O princípio de capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade do direito tributário. In: TORRES, Heleno (coord.) *Justiça tributária (I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET)*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1998*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Processo administrativo – garantia do administrado. São Paulo, *Revista de Direito Tributário*, n. 58, 1991, p. 113-118.

DÓRIA, Sampaio. *Direito constitucional tributário e* due process of law. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. e notas Nelson Boeira, do original *Taking rights seriously* (1977). São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Sérgio e DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão e dominação.* 4. ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

FISCHER, Octávio Campos. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais / CEEU, 2006. v. 12, p. 260-290. Col. Pesquisas Tributárias – Nova Série.

FLUSSEN, Vilem. *Língua e realidade*, 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FREITAS, Cinthia Obladen de Almendra e EFING, Antônio Carlos (org.). *Direito e questões tecnológicas; aplicados no desenvolvimento social*. Curitiba: Juruá, 2008.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun e VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar.* São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia. Uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUERRA, Cláudia Magalhães. *Lançamento tributário & sua invalidação*. Curitiba: Juruá, 2007.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Trad. Prof. L. Cabral Moncada. Coimbra: Almedina, 2001.

_____. *Teoria do conhecimento*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. São Paulo: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. Deveres instrumentais e seus limites. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Congresso IBET III; Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica; produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

KAMINSKI, Omar (org.). *Internet legal: o direito na tecnologia da informação*. Curitiba: Juruá, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas* (*Allgemeine Theorie der Normen*). Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica Ed., 1996.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamego, do original alemão intitulado *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6. ed. (1991). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *A decadência e os tributos sujeitos ao lançamento por homologação*. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br/artigos/adecad.html>. Acesso em: 30 nov. 2000.

_____ (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

_____ (coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2002.

_____. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____ (coord.). *Tributação e tecnologia*. 1. ed. 5. tir. Curitiba: Juruá, 2005.

MARMOR, Andrei. *Direito e interpretação*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MARQUES, Antônio Terêncio G. L. *A prova documental na internet: validade e eficácia do documento eletrônico*. Curitiba: Juruá, 2008.

MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A 25.ª hora tributária. *Valor Econômico*, de 23 dez. 2004, Caderno Empresas.

_____ (coord). *Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9*. São Paulo: CEEU / Resenha Tributária, 1984.

_____ (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: CEEU / Revista dos Tribunais, 2006. v. 12. Col. Pesquisas Tributárias – Nova Série.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.* 20. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo et al. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. rev. e atual. até a EC n. 53/2006 São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional.* 18. ed. atual. até EC n. 47/05. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. I e II.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999*. 3. ed. atual. rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005

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

NEF, Frédéric. *A linguagem: uma abordagem filosófica*. Trad. Lucy Magalhães. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

PARENTONI, Leonardo Netto. *Documento eletrônico: aplicação e interpretação pelo poder judiciário*. Curitiba: Juruá, 2007.

PAULSEN, Leandro, et al. *Certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PERELMAN, Chaim. *Ética e direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

PÉREZ DE AYALA, José Luís. *Las ficciones en el derecho tributario.* 1. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

PIRES, Luis Manuel Fonseca. *Limitações administrativas à liberdade e à propriedade*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

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

PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORFÍRIO, Roberto. *DCTF: Declaração de débitos e créditos tributários federais*. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

PORTELLA, André. *Controle tributário do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

REVISTA ELETRÔNICA DE JURISPRUDÊNCIA. Superior Tribunal de Justiça: AgRg

em Embargos de Divergência no REsp. n. 638.069-SC, 1.ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005; AgRg no REsp. n. 721.878-SP, 1.ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 7.06.2005; REsp. 673.585-PR, 1.ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 26.04.2006; REsp. n. 505.804-RS, 2.ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.08.2005.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ROLIM, João Dácio e CARDOSO, Alessandro Mendes. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte.* São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2007.

ROVER, Aires José. *Informática no direito; inteligência artificial*. Curitiba: Juruá, 2008.

RUSSO, Pasquale. Os princípios fundamentais. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____ (org.). *Interesses públicos vs. interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

_____. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento tributário e decadência.*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2002

SIMON, Henrique Smidt. *Direito, hermenêutica e filosofia da linguagem. O problema do*

decisionismo em Hans Kelsen e Hebert Hart. Belo Horizonte: Argvmentvm, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*. São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 11, 1970.

SUNDFELD, Carlos Ari. *As leis do processo administrativo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

TAKAHASHI, Tadao (coord.). *Sociedade da informação no Brasil: livro verde.* Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000.

TEIJEIRO, Guillermo O. Protección efectiva de los derechos del contribuyente: los limites del accionar de la administración fiscal en el marco constitucional y legal. In: ASOREY, Rubén O (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes.* Madrid: Ediciones de la Universidad Católica Argentina – EDUCA/Marcial Pons, 2000.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln (Alemanha): O. Schmidt, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.* São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os princípios do processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal.* São Paulo: Dialética, 1999. v. 4, p. 58-78.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.