

JULIANO DI PIETRO

**A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER DE COLABORAÇÃO:
O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE**

Tese de Doutorado

Orientador: Prof. Associado Heleno Taveira Torres

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo, 2013

JULIANO DI PIETRO

**A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER DE COLABORAÇÃO:
O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE**

Tese de Doutorado

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Orientador: Prof. Associado Heleno Taveira Torres

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo, 2013

JULIANO DI PIETRO

**A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER DE COLABORAÇÃO:
O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE**

Tese de Doutorado

Tese apresentada como requisito parcial para a
obtenção do grau de Doutor em Direito pelo Programa
de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo

Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo
assinada:

Professor Associado Heleno Taveira Torres

RESUMO

O presente trabalho aborda o procedimento administrativo de fiscalização tributária, o qual é pouco investigado e por alguns até mesmo reputado desnecessário para o lançamento tributário, alçando-o a meio indispensável para o exercício de qualquer atividade administrativa que toque interesses particulares, inclusive a função administrativa tributária. Calcado no Estado Democrático de Direito, na moralidade, na lealdade, na imparcialidade, na boa-fé objetiva e no devido processo legal substantivo, o estudo em questão defende a inarredável procedimentalização da atividade administrativa também na seara do Direito Tributário, no bojo da qual a efetiva participação do contribuinte, em igualdade de condições com a Administração, sujeitos parciais deste procedimento que são, ergue-se como garantia a direitos fundamentais do contribuinte e concorre para a maior eficiência da administração igualmente imposta pela Constituição Federal de 1988. Descortinando a ampla discricionariedade da Administração em tal procedimento em cotejo com sua estrita vinculação no ato do lançamento tributário, a tese de doutorado ora apresentada defende a colaboração entre fisco e contribuinte no curso da instrução probatória que caracteriza aquele com vistas ao atingimento do interesse público, o qual, representado única e exclusivamente pelo respeito ao ordenamento jurídico em sua integralidade, aqui diz tanto com a possível constituição de crédito tributário nos exatos termos da estrita legalidade tributária, quanto com o respeito aos limites impostos a essa atividade pelos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Trata-se da democratização do procedimento de fiscalização tributária, ainda tão contaminado pelos ranços autoritários do “Estado de Polícia”, o qual se mostra incompatível com o garantismo constitucional vigente, em que o controle da atividade administrativa tributária também deveria ser prévio à emanção do ato final, do qual o lançamento tributário é um exemplo, mas que tem encontrado somente no posterior processo administrativo ou judicial, com a pressuposição da existência da indesejada e custosa lide, a única oportunidade de participação do contribuinte e de controle dessa importantíssima atividade administrativa.

Palavras-chave: fiscalização tributária, procedimento administrativo, Estado Democrático de Direito, igualdade, moralidade, eficiência.

ABSTRACT

This thesis addresses the administrative procedure of tax inspection, which is seldom investigated and for some authors is even considered unnecessary for levying taxes, raising it to indispensable means for conducting any administrative activity that touches private interests, including the administrative function regarding taxation. Based on the democratic rule of law, morality, loyalty, fairness, good faith and substantive due process, the study in question advocates the procedure as the only form of administrative activity also on the fields of the Tax Law, in which the taxpayer's effective participation, on equal terms with the tax authorities, both of them as parties of the procedure, stands as guarantee of the fundamental rights of the taxpayer and contributes to the efficiency of the administration also imposed by the Federal Constitution of 1988. Revealing the broad discretion of tax authorities in such procedure in comparison with its strict binding to the law for tax assessment purposes, the thesis presented here supports the collaboration between tax authorities and taxpayers in the course of that administrative procedure with a view to achieving the public interest, which is represented solely by respect for the law in its entirety, meaning that it concerns to the tax assessment in the exact terms of strict legality, as well as to the respect to the limits imposed to this activity by fundamental rights and guarantees of taxpayer. This is the democratization of the procedure of tax inspection, still so contaminated by authoritarian influences remaining from the "Police State", which is inconsistent with the current constitutional guaranteeism, where control of administrative activity tax should also be prior to the emanation of a final act, of which the tax assessment is one example, but that is only found in subsequent administrative or judicial proceeding, with the assumption of the existence of unwanted and costly dispute, representing the only opportunity for the taxpayer's participation and control of this important administrative activity.

Keywords: fiscal supervision, tax inspection, administrative procedure, Rule of Law, equality, morality, efficiency.

RIASSUNTO

Codesto lavoro riguarda il procedimento amministrativo di fiscalizzazione tributaria, il cui è poco indagato e da qualcuno inoltre ritenuto non necessario per l'accertamento tributario, inalzandolo a mezzo indispensabile per l'esercizio di qualsiasi attività amministrativa che tocchi interessi privati, incluso la funzione tributaria. Basato nello Stato Democratico di Diritto, nella moralità, nella lealtà, nell'imparzialità, nella buona fede oggettiva e nel dovuto processo legale sostantivo, lo studio in esame difende l'innestabile procedimentazione dell'attività amministrativa anche nell'area del Diritto Tributario, nel seno del quale l'effettiva partecipazione del contribuente, in uguaglianza di condizioni con l'Amministrazione, soggetti parziali di questo procedimento che sono, si innalza come garanzia a diritti fondamentali del contribuente e concorre ad una maggiore efficienza dell'amministrazione così come imposta dalla Costituzione Federale del 1988. Esibendo l'ampia discrezionalità dell'amministrazione in tale procedimento assieme alla sua stretta vincolazione nell'atto dell'accertamento tributario, la tesi di dottorato ora presentata difende la collaborazione tra fisco e contribuente nel corso dell'istruzione probatoria che lo caratterizza allo scopo dell'interesse pubblico, il quale, rappresentato unico e esclusivamente dal rispetto all'ordinamento giuridico nella sua integra, qui, afferma, tanto con la possibile costituzione di credito tributario negli esatti termini di stretta legalità tributaria, quanto al rispetto ai limiti imposti a questa attività dai diritti e garanzie fondamentali del contribuente. Si tratta della democratizzazione del procedimento di fiscalizzazione tributaria, ancora tanto contaminato da vizi autoritari dello "Stato di polizia", il cui si mostra incompatibile con il garantismo costituzionale vigente, nel quale il controllo dell'attività amministrativa tributaria inoltre dovrebbe esserere anteriore all'emanazione dell'atto finale, di cui l'accertamento tributario è un esempio, ma che ha incontrato soltanto nel posteriore processo amministrativo o giudiziario, con la presupposizione dell'esistenza dell'indesiderata e costosa lite, all'unica opportunità di partecipazione del contribuente e di controllo di questa importantissima attività amministrativa.

Parole chiavi: fiscalizzazione tributaria - procedimento amministrativo - Stato democratico di Diritto, uguaglianza, moralità, efficienza.

SUMÁRIO

I.	INTRODUÇÃO	9
II.	TEMÁTICA E MÉTODO DE ABORDAGEM	16
III.	DIREITO, LINGUAGEM E COMUNICAÇÃO	19
IV.	DO ESTADO DE DIREITO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: GARANTIA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E EQUIDADE NAS RELAÇÕES ENTRE ESTADO E PARTICULAR	36
V.	ESTADO E TRIBUTAÇÃO	52
	V.1. A PARTIR DE ADAM SMITH: OS PRINCÍPIOS DA ECONOMIA NA COBRANÇA DE TRIBUTOS (EM PROL DA EFICIÊNCIA DA ARRECADAÇÃO E DA MENOR ONEROSIDADE AO PARTICULAR) E DA CERTEZA (CONTRA DESVIOS DE AGENTES FISCAIS)	55
	V.2. COMPETÊNCIAS E RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: RELAÇÃO OBRIGACIONAL AO INVÉS DE RELAÇÃO DE PODER E IGUALDADE ENTRE AS PARTES	68
VI.	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	85
	VI.1. SEPARAÇÃO DE PODERES E A FUNÇÃO EXECUTIVA	86
	VI.2. FUNÇÃO ADMINISTRATIVA E O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO PARTICULAR: ATO ADMINISTRATIVO, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E PROCESSO ADMINISTRATIVO	89
	VI.3. O “PODER DE POLÍCIA” E SUA DESMISTIFICAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	120
	VI.4. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEVIDO PROCESSO LEGAL SUBSTANTIVO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE	132
	VI.5. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, INTERESSE PÚBLICO E CONTROLE JURISDICIONAL	171
VII.	FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	188
	VII.1. NATUREZA E FINALIDADE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: O LANÇAMENTO COMO CONTINGÊNCIA, NÃO COMO FIM, E O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE	190

VII.2. PRINCÍPIOS INQUISITIVO E CONTRADITÓRIO: INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE E VALÊNCIAS DOS REFERIDOS PRINCÍPIOS NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	214
VII.3. CONTROLE E NULIDADE	222
VII.4. CASUÍSTICA	230
VII.4.1. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	232
VII.4.2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	246
VIII. CONCLUSÕES	258
IX. BIBLIOGRAFIA	269

I. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar o sobredito direito de participação do contribuinte alçado ao patamar de garantia individual, o qual, porém, não se encontra materializado em normas regulamentares, tampouco difundido como tal na correieira conduta fiscal. Aliás, moveu-nos também à escolha do tema em foco a insuficiência doutrinária a seu respeito – restrita no mais das vezes a manuais de procedimentos -, especialmente quanto a uma visão sistemática que traga sólidas contribuições das áreas disciplinares do direito civil, do direito processual civil, do direito constitucional e do direito administrativo no bojo desse diálogo entre fisco e contribuinte com vistas à preservação do interesse público.

Em breve síntese sobre o que adiante pretendemos discorrer, nosso estudo parte da necessária imposição de limites ao avanço estatal sobre liberdades individuais, o que se atingiu num primeiro momento por força da legalidade, própria do chamado Estado de Direito. Mais adiante veremos, porém, que a legalidade por si só não foi bastante para a segurança de que necessita o particular contra arbítrios estatais, eis que a legalidade é forma que não necessariamente contém a justiça pela qual anseia o indivíduo, levando-nos à evolução para o Estado Democrático de Direito, com todos os princípios que o permeiam e preenchem a legalidade de justiça.

A fiscalização tributária, ora objeto de nosso estudo, não se pode fazer imune a essa evolução. Tratando-se de função administrativa que se situa ao final de uma cadeia que se inicia com a outorga constitucional de competências tributárias precisamente repartidas aos entes federativos para dotá-los do poder de legislar sobre matéria tributária dentro dos limites que a Constituição lhes impõe, a fiscalização tributária é versão da função da administração de executar as leis atribuída, pelo ente federativo competente para legislar sobre matéria tributária, a si próprio ou a outro órgão. Daí que, antes do “poder de tributar”, vem a outorga constitucional dessa competência a ser executada pelo ente federativo mediante lei, o qual institui o tributo e atribui para si ou para outrem a capacidade tributária ativa e, com ela, o “dever-poder” de fiscalizar e arrecadar tais e quais tributos. E sendo a lei iluminada pelos princípios que limitam a atividade estatal por meio da supremacia de valores que são caros aos indivíduos, a eles igualmente está submetida a fiscalização tributária.

Porém, não temos como fim de nosso estudo demonstrar a submissão dos atos de fiscalização tributária à ordem constitucional, o que é óbvio e inegável. Nosso objetivo é mais específico e controverso, eis que tem em mira, no bojo da fiscalização tributária, geralmente tomada como prerrogativa do Estado exercida por meio do “Poder de Polícia”, ressaltar o papel ativo do contribuinte, não como “acusado” ou “suspeito”, mas como sujeito a quem é assegurado o direito de participação em toda e qualquer versão de fatos para o mundo do “dever-ser” própria dessa instrução probatória. Ou seja, pretendemos demonstrar que, sendo os atos de fiscalização tributária atos administrativos como quaisquer outros e tendo eles por finalidade precípua o interesse público, para o qual o contribuinte também deve concorrer, ainda na própria fiscalização tributária deve ser assegurado de forma inarredável, no atual estágio das garantias individuais, o direito à manifestação do contribuinte sobre todo e qualquer elemento de prova relevante para o objeto fiscalizado, inclusive o direito de iniciativa probatória.

Mais flagrante ainda surge a evidência de que ao contribuinte deve ser assegurado o direito de participação efetiva nos procedimentos de fiscalização tributária quando em foco a sistemática do lançamento por homologação. Ora, nessa hipótese, o contribuinte ocupa lugar de ainda maior destaque, eis que se reveste de intérprete autorizado pela legislação, competindo-lhe identificar a ocorrência do fato gerador, apurar o montante devido e proceder à sua extinção antes de qualquer atividade fiscal. E se assim é, a atividade de homologação atribuída às autoridades fiscais não pode prescindir da efetiva participação do contribuinte, a quem necessariamente deve ser concedido o direito de manifestar-se, de forma ampla, previamente à conclusão fiscal.

É bem verdade que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, assegura o contraditório e a ampla defesa a todos os “litigantes, em processo judicial ou administrativo”, momento posterior ao lançamento em que, havendo lide conformada pela resistência do contribuinte ao crédito tributário lançado, a ele é garantido o direito de defesa, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes. Entretanto, o procedimento administrativo de fiscalização tributária, que pode ou não culminar no lançamento tributário, não tem por fim a solução de uma lide, tampouco sua instauração. Tem por fim, sim, a preservação de um interesse público, que é a manutenção da arrecadação fiscal dentro dos estritos termos e limites impostos pelo Sistema Constitucional Tributário, para o que a participação do contribuinte é tanto um dever quanto um direito, cujo exercício, ademais, pode evitar uma lide. O mesmo pode ser dito em relação ao procedimento de

homologação do lançamento, no qual a necessária participação do contribuinte pode evitar uma inscrição indevida de crédito tributário na dívida ativa e a conseqüente execução fiscal, que, se improcedente, geraria ônus sucumbencial ao Estado. Ou seja, a participação do contribuinte em procedimentos de fiscalização – a par de uma garantia individual - não causa prejuízos; muito ao contrário, concorre para a preservação do interesse público.

Nesses termos, desnudaremos a natureza da fiscalização tributária como manifestação da função executiva do Estado, destacando que a discricionariedade da administração faz-se bastante presente nos atos de fiscalização tributária, como já havia percebido Geraldo Ataliba¹. E não haveria de ser diferente, dado que, nos dizeres da Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “(...) *A dinâmica do interesse público exige flexibilidade de atuação com a qual pode revelar-se incompatível o moroso procedimento de elaboração das leis*”². Ou seja, a variada gama de possibilidades com que se pode deparar a atividade de fiscalização tributária poderia torná-la ineficiente ou até mesmo inoperante se seus atos fossem estritamente vinculados a fórmulas legais preestabelecidas. O componente discricionário dos atos de fiscalização tributária, entretanto, não os afasta da submissão ao ordenamento; ao revés, como cada vez mais vem afirmando a doutrina administrativista, a liberdade da administração inerente a estes atos torna seu controle ainda mais rígido e necessário, ultrapassados os vetustos óbices ao controle judicial do ato administrativo discricionário.

Com efeito, ainda que em grande parte discricionária e porquanto não arbitrária, a fiscalização tributária encontra-se balizada por diversos limites, os quais haverão de ser destacados nesse trabalho como componente obrigatório à estatuição do direito de efetiva participação do contribuinte na instrução probatória conformadora dessa atividade fiscal.

Passando de sua natureza para sua finalidade, não se pretende no presente trabalho – é bom que digamos desde seu início – tolher indevidamente a atividade de fiscalização tributária, a qual está calcada, sobretudo, na supremacia do interesse público

¹ “Todos os meios, da forma mais ampla, devem ser dados ao fisco para desempenhar a atividade de fiscalização. O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta ou indiretamente à ocorrência dos fatos imponíveis, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação” (*Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica de presunção quando a lei requer prova*, pp. 330-332).

² *Direito Administrativo*, p. 177.

sobre o interesse privado. Ora, é empírica a evidência de imprestabilidade da outorga constitucional de competência tributária, instrumento inarredável à preservação das atividades estatais e do próprio Princípio Federalista, sem que seja igualmente outorgada aos entes federativos competência para exercício de inspeção sobre o particular ou para delegação desse exercício com vistas à satisfação das receitas tributárias. Por conseguinte, o exercício da competência tributária, ao atribuir capacidade tributária ao sujeito ativo, necessariamente tem que dotá-lo de meios que lhe possibilitem identificar a ocorrência de fatos imponíveis e de constituir seu crédito tributário independentemente da vontade do particular. Portanto, não há dúvida de que a competência para fiscalização tributária é inerente à competência para instituição dos tributos repartidos pela Constituição Federal, eis que esta sem aquela não se efetiva, o que lhe confere monumental importância, mormente diante do inegável interesse público envolvido.

Tamanho é o interesse público envolvido que, aliado ao dever de pagar tributos, está o dever de colaboração do contribuinte com a fiscalização tributária. Contudo, à luz do Estado Democrático de Direito e seu corolário, o devido processo legal substantivo - sobre o que dedicaremos linhas específicas -, a fiscalização tributária, como procedimento administrativo voltado à verificação da compatibilidade da conduta do particular com as normas tributárias, eventualmente identificando fatos capazes de sofrer incidência tributária, não deve contar apenas com a colaboração do contribuinte, entendida como uma atuação passiva que contribui com a fiscalização apenas e tão-somente nos limites das requisições fiscais externadas de forma inquisitória e por vezes discricionária. Para além disso, a instrução probatória que pode culminar no lançamento tributário, vez que voltada ao interesse público, tomado não como interesse da administração fiscal, mas como interesse da coletividade, deve comportar uma efetiva participação do contribuinte, elevada de um dever a uma garantia inarredável, da qual o contribuinte fiscalizado não pode ser mutilado.

No intuito de destacarmos o direito de participação do contribuinte na fiscalização tributária haveremos primeiramente de reafirmar que o direito é linguagem, como também o é a realidade por nós apreendida. Ou seja, o próprio ser humano, como intelecto, é linguagem e por ela interage com a realidade e socialmente. Com base nisso reforçaremos que a sociedade baseia-se na comunicação. O indivíduo é enquanto inserido nessa realidade comunicativa, ao que acrescentaremos que, também por meio da linguagem, ele age. Sendo assim, haveremos de inicialmente estudar a fiscalização

tributária sob o enfoque da comunicação entre o fisco e o contribuinte, não apenas reafirmando a inarredável utilização da linguagem para versão dos eventos do mundo fenomênico em fatos jurídicos, mas, preliminarmente, sua utilidade no próprio diálogo entre tais partes para valoração do referidos eventos com vistas à sua subsunção ou não à regra matriz de incidência tributária.

Essa abordagem tem em mira firmar a premissa indispensável e obrigatória, assentada na boa-fé, na moralidade e, sobretudo, no Estado Democrático de Direito, de que, com vistas à preservação do interesse público, fisco e contribuinte devem concorrer, para o que a comunicação entre eles deve dar-se com base em uma argumentação racional, voltada ao entendimento, o que pressupõe simetria entre as partes³. Tal premissa mostra-se relevante tanto para desmistificar uma falsa posição de acusado a que se relega indevidamente o contribuinte, quanto, principalmente, para formação do ambiente comunicativo propício ao entendimento, sem o qual a indesejada lide seria e tem sido inevitável.

Em seguida, obrigatoriamente teremos de inserir o procedimento de fiscalização tributária no cenário do reinante Estado Democrático de Direito, com forte preponderância da Segurança Jurídica como garantidora de Direitos Fundamentais. Só então acrescentaremos a esse cenário as relações jurídicas tributárias, com destaque para sua natureza obrigacional, mas também ressaltando a importância da fiscalização tributária como instrumento indispensável ao exercício das competências tributárias. Desnudado, pois, o objeto de nosso estudo – a fiscalização tributária -, situá-la-emos no âmbito da

³ Segundo Jürgen Habermas, com remissão a Aristóteles sobre os planos da argumentação (Retórica, Dialética e Lógica), a argumentação racional voltada ao entendimento pressupõe três aspectos inseparáveis, tendo ele assim descrito o primeiro deles: “(...) *Participantes de uma argumentação têm de pressupor de maneira geral que a estrutura de sua comunicação, em virtude de traços que cabe descrever de maneira puramente formal, exclui toda coação (quer ela atue a partir de fora sobre o processo de entendimento mútuo, quer se origine dele), exceto a coação do melhor argumento (o que implica também a desativação de todos os motivos, exceto o da procura cooperante pela verdade). Sob esse aspecto, pode-se conceber a argumentação com um prosseguimento reflexivamente direcionado do agir que se orienta por outros meios ao entendimento*”. Em seguida, afirma Habermas: “*Em segundo lugar, ao se considerar a argumentação um procedimento, tem-se uma forma de interação especialmente regulamentada. E o processo de entendimento discursivo passa a ser normatizado sob a forma cooperativa de uma divisão de trabalho entre proponentes e oponentes. Isso ocorre, então, de maneira que os partícipes: - tematizem uma pretensão de validade problemática; - assumam um posicionamento hipotético, ao estarem desonerados da pressão acional e experimental; e – chequem mediante razões, e tão somente mediante elas, se a pretensão defendida pelo proponente tem razão de subsistir ou não*”. Com isso, chega o filósofo alemão ao terceiro aspecto da argumentação racional: “*Por fim, a argumentação pode ser levada em conta a partir de um terceiro ponto de vista; ela se volta a produzir argumentos procedentes e convincentes, em razão de propriedades intrínsecas com que é possível resolver ou refutar pretensões de validade. Argumentos são meios com os quais é possível obter o reconhecimento intersubjetivo de uma pretensão de validade levantada pelo proponente de forma hipotética; com eles pode-se transformar opinião em saber. (...)*” (Teoria do Agir Comunicativo, Vol. I, p. 529).

administração pública, ao qual, como já dito, ela inegavelmente pertence, tratando de conceitos administrativistas importantes às conclusões que pretendemos alcançar, com especial destaque para: a forma procedimental da atividade administrativa em foco e sua relação com o processo, a fim de posicionarmos o direito de participação do contribuinte naquele; o “poder de polícia”, desmistificando-o no Estado Democrático de Direito; o devido processo legal substantivo, a razoabilidade e a proporcionalidade; bem como o controle da atividade administrativa.

É a partir desse momento, então, que passaremos a manejar a fiscalização tributária propriamente dita, tratando de sua natureza e de seu objeto com vistas a ressaltar o interesse público que visa a proteger, o qual é representado não pelo lançamento tributário, mas sim pela indispensável verificação de conformidade da conduta do particular com o Sistema Constitucional Tributário, o que pode ou não culminar na constituição de créditos tributários, eis que o crédito tributário legítimo atende tanto ao interesse público quanto o afronta o crédito tributário ilegítimo (se é que de crédito tributário se trata). Para esse necessário deslocamento da finalidade do lançamento, retirando de sua mira a arrecadação para por em foco o interesse público, a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização é fundamental, a qual não se faz possível sem a identificação de um incontornável direito de manifestação ou audiência no bojo desse procedimento marcadamente inquisitivo, seja sobre as provas colhidas pela administração, seja para oferecimento de provas à administração. Ademais, a esse procedimento administrativo também são indispensáveis a boa-fé e a lealdade entre as partes – Estado e particular - sob a forte luz da moralidade administrativa, eis que da Administração Pública, por força constitucional, não se pode admitir nada menos que o exemplo de conduta.

Firmadas tais balizas que buscávamos à fiscalização tributária, debruçá-nos-emos finalmente sobre o direito de participação do contribuinte em tal procedimento administrativo na *praxis* fiscal, o que faremos em duas grandes modalidades de fiscalização aqui segregadas em conformidade com a modalidade de lançamento prevalente: lançamento por hologação (verificação da exatidão do procedimento de autolçamento adotado pelo contribuinte e apuração de eventuais divergências entre o crédito tributário por ele constituído e seu adimplemento) e lançamento de ofício (verificação da adequação da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico tributário e eventual constituição de créditos tributário omitidos), o que assim faremos para

evitar transformar o presente trabalho num manual prático de fiscalização tributária inadequado a uma tese de doutorado.

Em outros termos, cremos que, conquanto o crédito tributário represente uma limitação à liberdade individual, sua constituição diz com a satisfação do interesse público e não do interesse da administração, razão pela qual administração e contribuinte devem participar de forma equânime da reconstrução probatória da ocorrência do fato impositivo, ainda que em procedimento oficioso do qual nem contribuinte nem Fisco podem dispor, com vistas à sua perfeita harmonia com o princípio da estrita legalidade tributária, para o que terá curial importância a já anunciada exposição sobre o Estado Democrático de Direito e seu consectário, o devido processo legal substantivo. E ainda nesse derradeiro capítulo trataremos, dada sua pertinência, das formas de controle administrativo e judicial dos atos de fiscalização tributária que maculem o direito de participação do contribuinte.

Em suma, é precisamente esse direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, incontornável em nosso Estado Democrático de Direito, que o presente trabalho pretende destacar, inserindo-o num contexto de lealdade que deve orientar essa atividade administrativa, presumindo-se, por obrigatório, a boa-fé de seus sujeitos – administração e contribuinte – e contando com a moralidade que deve pautar a conduta fiscal, com vistas à preservação dessa verdadeira garantia individual e, ainda, a um entendimento que se espera capaz de evitar o conflito ensejador de contendas administrativas e judiciais. Eis aqui a importância do ora defendido direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária: em primeira grandeza, garantir a participação do contribuinte como forma de impositiva democratização do procedimento administrativo em voga e, subsidiariamente, evitar o surgimento do processo muitas vezes desnecessário – especificamente o dispêndio por ele causado em detrimento da eficiência da atividade de arrecadação -, cuja instauração tem se mostrado regra que haveria de ser exceção, conformando situação indesejada cuja reversão nós entendemos que encontra grande valia na garantia de participação do contribuinte nesse procedimento administrativo de instrução probatória.

II. TEMÁTICA E MÉTODO DE ABORDAGEM

Nas palavras de Délcio Vieira Sólon, *“só existe conhecimento científico, ciência, através da pesquisa vista como processo, esta só se realiza através do método e este só existe quando estamos diante de um problema assumido como tal pelo pesquisador e por ele corretamente formulado”*. Com base nessa simples argumentação, conclui o livre-docente em Metodologia Científica que *“É a natureza do problema que dita o tipo de método a ser empregado”*⁴.

Cabe-nos preliminarmente, pois, formular corretamente o problema, ou seja, o objeto de estudo sobre o qual pretendemos nos debruçar, com base no que, só então, poderemos eleger o método de pesquisa adequado à elaboração da tese de doutorado a que nos propusemos a realizar, sem o que, aliás, não estaremos a realizar ciência. Tratando-se de tese jurídica, havemos de situar com precisão o objeto de estudo inserto no imenso sistema jurídico nacional, artificialmente segregando-o do restante para fins de limitação temática, o que não significa, em hipótese alguma, isolamento.

Por oportuno, entendemos que esse corte do objeto de estudo já foi bem delimitado no capítulo introdutório que precede esta exposição acerca do método pelo qual ele será abordado. Trata-se da atividade administrativa de fiscalização tributária, que, tal qual comumente presidida pelas autoridades fiscais, não satisfaz o Estado Democrático de Dierito, porquanto se mostra acintosa a direitos e garantias fundamentais cuja mitigação resulta freqüentes conflitos entre Estado e particular sobre matéria tributária, contribuindo para o aumento da insegurança jurídica nas relações entre o fisco e os contribuintes. Pois bem. Sem pretensão de resolver por completo o problema da insegurança jurídica nas relações entre fisco e contribuintes, o presente trabalho deve abordar seu objeto de forma criteriosa para evitar que sejam falsas suas conclusões.

Acerca desse método de abordagem do objeto já podemos dizer que, uma vez reconhecida incondicionalmente a unidade do direito, uma abordagem sistêmica é inarredável, mormente considerando o conteúdo axiológico do tema proposto e que ilumina os componentes constitucional, administrativo, processual e tributário que o formam.

⁴ “A maravilhosa incerteza, p. 13.

Nesse ponto, oportuna é a menção àquilo que diz Paulo Otero justamente sobre a metodologia de investigação adotada em seu trabalho “Legalidade e Administração Pública”⁵, quando, abordando a idéia de um direito justo e da busca pelo bem-estar e da dignidade humana como valores suprapositivos constantes de uma “consciência jurídica geral”, reforça o entrelaçamento entre Direito Administrativo e Direito Constitucional, não só concordando com o entendimento de que “*Direito Administrativo é (ou deve ser) Direito Constitucional concretizado*”, mas ainda acrescentando que “*a efetividade das normas de uma Constituição nunca dispensa a intervenção da Administração Pública*”. Uma abordagem sistêmica do objeto de nosso estudo é, assim, imprescindível, mormente considerando que a efetiva participação do contribuinte na instrução probatória fiscal há de ser garantida pela administração pública em seu papel de condutora da ação fiscal, concretizando, pois, o Direito Constitucional.

Isso não nos impede – ao contrário, impõe-nos – de adotar também o método dialético histórico-estrutural, principalmente considerando a evolução social e legal pela qual passou o próprio Estado até o ponto histórico em que nos encontramos, assim como a evolução experimentada pelo Devido Processo Legal como instrumento de proteção do cidadão contra arbítrios estatais, em maior evolução no Brasil após a Constituição Federal de 1988. Ademais, uma análise histórico evolutiva também se aplica aos meios de comunicação entre fisco e contribuintes tendo por objeto o crédito tributário, os quais sofrem diretamente as transformações próprias dos avanços sociais e tecnológicos.

Sobre a dialética histórico-estrutural, Pedro Demo assevera: “*Toda formação histórica está sempre em transição, o que supõe visão intrinsecamente dinâmica da realidade social, no sentido de produtividade histórica. Se, de um lado, as transformações históricas se dão de maneira estruturada, porque não são caos, nem pura veleidade humana, nem intromissão dos deuses, de outro, aportam formações inovadoras, nas quais predomina o novo sobre o velho. O que acontece na história é historicamente condicionado, e por isso não se produz o totalmente novo que não tivesse condicionamento histórico, pois já seria um ato de criação, do nada, introduzindo na história condições não históricas. (...)*”⁶.

Dessa forma, a pesquisa sobre a evolução histórica para o Estado Democrático de Direito e para a vertente substantiva do Devido Processo legal em âmbito

⁵ “Legalidade e Administração Pública: O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade”, p. 28.

⁶ “Metodologia Científica em Ciências Sociais”, p. 90.

tributário certamente contribuirá muito para compreensão dos marcos históricos a partir dos quais avançaremos do dever de colaboração para o direito de participação do contribuinte nos procedimentos de fiscalização tributária.

Outrossim, partindo da inegável concepção do direito como um fenômeno comunicacional, no bojo do qual não só a constituição do crédito tributário mas a precedente coleta de provas é, como tudo o mais no direito, norma cuja incidência depende de um jogo de provas construídas no mundo do dever-ser, devemos trabalhar tendo em mente que tudo é linguagem, ou seja, que é a linguagem que constrói a própria realidade na qual o direito está inserido, sendo este, pois, também linguagem. E, mais do que isso, toda a pesquisa deve ter sempre em vista que direito é comunicação, pressuposto de uma linguagem que é.

Nesse passo, admitida a premissa de que o direito manifesta-se em linguagem, havemos de adotar, no estudo do direito, método conveniente ao estudo de uma linguagem, a exemplo do que explica, nas Palavras Introdutórias de sua obra “Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, o Professor Paulo de Barros ao asseverar que lidará “(...) com a linguagem tomando-a segundo o princípio da auto-referência do discurso, na linha das teorias retóricas (...)”⁷. Por este caminho seguiremos.

Enfim, nas palavras de Alda J. Alves-Mazzotti e Fernando Gewandsznajder⁸, “um método pode ser definido como uma série de regras para tentar resolver um problema”, este entendido como um fenômeno que busca explicação. Nessa busca, a reflexão metodológica possui suma importância para o estudo do direito (Ciência), sendo certo que acreditamos ter demonstrado qual é o problema proposto (objeto), bem como qual é o conjunto de regras que compõe o método de abordagem a ser adotado. Iniciemos, então, tal abordagem.

⁷ *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 5.

⁸ *O Método nas Ciências Naturais e Sociais*, p. 3.

III. DIREITO, LINGUAGEM E COMUNICAÇÃO

Já são incontáveis os trabalhos que admitem, ou melhor, que se baseiam no direito como texto, como linguagem, ou ainda, de forma mais objetiva, no direito como instrumento de comunicação com finalidade de orientação de condutas sociais.

Com diversas citações em tais trabalhos, Gregorio Robles, em sua obra “El Derecho como texto (cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho)”⁹, inicia-a afirmando que a teoria comunicacional concebe o direito como um sistema de comunicação cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante a regulamentação das ações. Descreve o autor espanhol cada ordenamento como um texto gerado por “atos de fala” chamados decisões jurídicas, das quais resultam (“*Teoría de la acción*”) as normas e as instituições. Esse conjunto de decisões, normas e instituições consubstancia-se num texto jurídico bruto (Ordenamento), o qual se submete a um processo de refinamento e re-elaboração por parte do trabalho da dogmática jurídica, gerando um novo texto (Sistema) que, ao mesmo tempo em que reflete o primeiro, completa-o. Em suas próprias palavras estampadas na linha divisória entre o Título I de sua citada obra (“*Bases para una Teoría Comunicacional del Derecho*”) e seu Título II (“*El Derecho como Texto*”), diz Robles: “*Pues bien, cuando digo que el derecho es texto, quiero decir que el derecho aparece o se manifiesta como texto, su esencia es ser texto, y su existencia real es idéntica a la existencia real de un texto*”¹⁰.

Para melhor explicarmos a teoria de Robles¹¹, para ele toda realidade é um texto, o qual temos de ler e interpretar para compreender. A leitura é a observação dos signos externos (a linguagem), ao passo que a interpretação consiste em averiguar o sentido coerente do que temos, a partir da qual surge a compreensão. Assim, a interpretação é a busca do sentido e a compreensão a sua captação, a qual nunca se acaba. Nesse cenário destacado por Robles de realidade como texto, dizer que o direito é texto significa dizer que se manifesta como texto, do qual a verbalização é marca inequívoca¹².

⁹ *El Derecho como texto (cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho)*, pp. 15-43.

¹⁰ *Idem*, p. 43.

¹¹ *Idem*, pp. 80-94.

¹² “*Todo ordenamiento jurídico es un texto verbalizado o verbalizable, en el sentido de que o bien se nos da ya escrito, o bien es susceptible de ser «traducido» em términos escritos*” (*El Derecho como texto (cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho)*, p. 54).

Ademais, para Gregorio Robles todo ordenamento jurídico é um texto verbalizado ou verbalizável, mas, ao contrário dos outros, é um texto aberto, que se vai gerando e regenerando como mecanismo autopoético que é¹³. Ou seja, o direito regula sua própria criação (e modificação), disciplinando competências e procedimentos para criação de normas jurídicas. Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem¹⁴, o exercício dessa competência com o objetivo de criação de normas jurídicas conforma-se em enunciação, ou seja, em ato de enunciar, que ocorre em determinado tempo e espaço, a fim de produzir um enunciado, assim entendido como norma jurídica. Visto o processo em ordem contrária, ou seja, do fim para o começo, é possível constatar a marca deixada pelo ato de enunciação, que o autor denomina enunciação-enunciada, cuja análise é capaz de desvendar se aquela norma jurídica foi criada por pessoa competente e por meio do procedimento adequado, o que lhe confere validade formal.

Dissecada de forma bem sucinta essa ilustrativa ideia do processo de criação de normas jurídicas (enunciado), por meio do ato próprio (enunciação) que, depois de alcançado seu objetivo, deixa marcado o caminho até ali perseguido (enunciação-enunciada), podemos afirmar, retomando o início dessa exposição, a ideia de que, sendo o direito comunicação, todos esses componentes representam atos de fala, sendo os enunciados os atos de fala deônticos propriamente ditos. Ou seja, os atos de fala, que são manifestações da linguagem, seja escrita, oral, gestual etc., conformam meio para a conversação entre intelectos. Qualquer comunicação dá-se por meio de linguagem, que se manifesta em atos de fala, sendo certo que, como fenômeno comunicacional, o direito também se manifesta por meio de linguagem, que pressupõe os atos de fala.

Retomando Gregorio Robles: *“El derecho no es una «cosa», sino un médío de comunicación social. Es el subsistema social cuya función consiste em la organización total del sistema social por medio de la verbalización de las instituciones, por medio de la expresión lingüística de los contenidos normativos”*¹⁵.

Entretanto, a realidade como linguagem evidentemente ultrapassa os lindes do direito, o que não escapou da perspicácia de Lourival Vilanova, haja vista que tanto em “Lógica Jurídica”¹⁶ quanto em “As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo”¹⁷

¹³ Idem, p. 55.

¹⁴ “Fontes do Direito Tributário”, pp. 149-153.

¹⁵ Idem, p. 125.

¹⁶ São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 15-21.

¹⁷ São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 01-06.

parte ele da forma como o sujeito cognoscente conhece a realidade e, por um processo de *abstração*, separa o conhecimento em planos, para, no plano da proposição, tomada em Lourival Vilanova como um juízo, e ainda em processo de abstração, analisá-la sob o domínio das formas lógicas.

Em “As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo”, Lourival Vilanova assim incia seu Capítulo I: “*O conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é base para outro ato, o de revestir esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica)*”¹⁸. E continua o professor pernambucano: “*Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas)*”¹⁹.

No anterior “Lógica Jurídica”, Lourival Vilanova²⁰ igualmente descreveu os planos do conhecimento, que então assim distinguia: (i) sujeito cognoscente; (ii) o ato mesmo de conhecer; (iii) o dado-de-fato ou objeto do conhecimento; (iv) a linguagem, por meio da qual se comunica o conhecimento; e (v) a proposição. Sobre esta, explicava o jurista: “*(...). Há conhecimento na percepção; mas o conhecimento adquire sua plenitude no plano proposicional. Entre simplesmente ver que um livro é verde e formular a proposição “este livro é verde” há uma distância considerável. O fato íntegro, total do conhecimento abrange todos esses planos. Recolhendo o que se oferece na experiência, o conhecimento é um fato complexo, cujos componentes se interrelacionam intimamente*”²¹.

Entre a percepção e a proposição a linguagem permeia essa inserção do sujeito cognoscente na realidade, mas, como bem destacado por Lourival Vilanova, há muito entre esses dois pontos do conhecimento. Nesse sentido e com base em Vilém Flusser²² temos que o intelecto se forma aprendendo palavras, as quais, uma vez

¹⁸ “As estruturas lógicas e o Sistema do Direito Positivo”, p. 01.

¹⁹ Idem.

²⁰ “Lógica Jurídica”, pp. 16-17.

²¹ Idem, pp. 17-18.

²² *Língua e Realidade*, p. 48.

apreendidas, começam a formar uma superestrutura sobre os sentidos, surgindo o “Eu”. E considerando que as palavras apreendidas têm significados, sobre o caos dos dados brutos em que vivem os sentidos surge um outro plano, do cosmos simbólico das palavras, no qual vive o intelecto. Assim, à medida que o número de palavras vai aumentando, o intelecto vai crescendo, dando início ao funcionamento do jogo das regras que as organizam, a partir do que o intelecto passa a compreender as palavras. Desenvolvido o intelecto, ele vai recebendo dados brutos e palavras. Estas, ele apreende; aqueles ele traduz em palavras para apreendê-los e, reagrupando as palavras apreendidas, compreendê-las²³. Assim Vilém Flusser descreve isoladamente um intelecto.

Todavia, parece-nos que essa análise isolada é apenas um corte metodológico, haja vista que os indivíduos não vivem isolados, sendo certo que, se isolados, esse processo seria bastante dificultado ou impossibilitado. Com efeito, após o processo que parte dos dados brutos à compreensão das palavras, Vilém Flusser²⁴ introduz à sua descrição científica a conversação entre intelectos. Ou seja, as palavras organizadas em frases formam os pensamentos, que começam a ser expelidos, expressos pelo intelecto na direção dos sentidos, tornando-se realidade. Com efeito, o intelecto articula-se, participando da conversação e, assim, realizando-se e construindo realidade. Para Flusser, as palavras aparecem em nós, a que chama intelectos, e em fios entre os nós, chamados conversação. Portanto, considerando que a realidade é linguagem formada em um intelecto, conversação é a ligação entre intelectos, o que forma a sociedade.

Não há dúvida, pois, de que o conhecimento da realidade é apreendido e transmitido por linguagem, mas, mais do que isso, de que o sujeito cognoscente não é mais, a partir do giro-linguístico que inaugura a fase filosófica em que nos encontramos, algo externo a essa realidade, absorvendo-a e filtrando-a. Ao revés, o sujeito também se encontra inserido nessa realidade constituída por linguagem. Alaôr Caffé Alves²⁵ bem explica essa evolução: *“Nessa linha de pensamento, o sentido não é mais captado simplesmente mediante uma espécie de forma de apreensão de algo externo – forma de certo modo passiva, porque o sujeito nesse caso é passivo, recebendo o objeto tal como é*

²³ Na mesma linha, Lenio Luiz Streck assevera que *“(…) é pela linguagem que, simbolizando, compreendo; logo aquele real, que estava fora do meu mundo, compreendido através da linguagem, passa a ser realidade. Dizendo de outro modo: estamos mergulhados em um mundo que somente aparece (como mundo) na e pela linguagem” (Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração da construção do direito*, p. 178).

²⁴ *Língua e Realidade*, p. 48.

²⁵ *Fundamentos dos atos de vontade e práxis lingüístico-social no Direito. Kelsen e Wittgensteins II*, pp. 116-117.

no mundo externo, como ocorre na concepção positivista do conhecimento. O sujeito, nessa concepção, é entendido como algo abstrato e independente, isto é, a-histórico ao captar as coisas, processos ou essências ou formas representativas do mundo. Na concepção contrária, a forma concreta de atuar sobre o mundo faz com que ele seja apresentado através da própria linguagem. A linguagem já o constitui e não o trata apenas como algo alheio ao mundo. A linguagem já é uma atividade. Como forma de agir sobre o mundo e de transformá-lo, dando-lhe sentido, ela aparece como simbolização da práxis que nunca é apenas individual. A práxis é fundamentalmente social, porque, na hora em que se caracteriza que o pensamento não pode mais existir por si mesmo, só pode existir em função da linguagem, só pode ser em função dela como expressão da ação social – em função, portanto, da atividade linguística -, não há dúvida que esse pensamento não tem mais autonomia, não está mais atonozado e puramente individualizado”.

Em outros termos, a linguagem é, pois, uma ferramenta de ação. A esse respeito, Manfredo Araújo de Oliveira²⁶, descrevendo o processo de evolução da filosofia, inicia o capítulo da Reviravolta Pragmática com Wittgenstein, mais precisamente com o segundo Wittgenstein, que passa a ter em mira o uso da linguagem ou *instrumentalismo da linguagem*. É em tal trecho de seu trabalho que Manfredo Araújo de Oliveira²⁷ relata que, para Wittgenstein, “(...) agora, a linguagem é uma atividade humana como andar, passear, colher etc. Há aqui uma íntima relação, se não identidade, entre linguagem e ação, de tal modo que a linguagem é considerada uma espécie de ação, de modo que não se pode separar pura e simplesmente a consideração da linguagem da consideração do agir humano ou a consideração do agir não pode mais ignorar a linguagem. (...)”²⁸.

Acerca dessa função pragmática da comunicação destacamos Jürgen Habermas na parte final de sua obra “*A ética da discussão e a questão da verdade*”, que é dedicada a “*Comentários sobre Verdade e Justificação*”, os quais, datados de 31 de janeiro de 2001, tentam explicar o conteúdo deste trabalho anterior. Assim se iniciam tais

²⁶ *Reviravolta Linguístico-Pragmática na filosofia contemporânea*, pp. 137-147.

²⁷ *Idem*, p. 138.

²⁸ Nas palavras de Alaôr Caffé Alves, “(...) começamos a compreender que falar não é, simplesmente, uma instrumentalidade pura, simples, singular, secundária, relacionada com o pensamento. Falar passa a ser uma forma de agir sobre o mundo. Quem quiser dizer e fazer alguma coisa tem que dizê-la e fazê-la, também, falando. Ao falar também se faz o mundo; falando também se fazem coisas. É o que diz John L. Austin ao trabalhar justamente com essa concepção: como fazer coisas com palavras (how to do things with words)? Já está havendo, portanto, outra dimensão na consideração do discurso como essencial para a compreensão do mundo e de seu significado” (*Fundamentos dos atos de vontade e práxis linguístico-social no Direito. Kelsen e Wittgensteins II*, pp. 116).

comentários: *“No ensaio de abertura apresento a tradição hermenêutica, que vai de Humboldt e Schleiermacher a Heidegger e Gadamer, como manifestação de outra versão do viés lingüístico. A mudança de paradigma, da filosofia mentalista para a lingüística, realizou-se de duas maneiras bastante diferentes mas complementares. Elas abordam a linguagem segundo aspectos opostos. Ao passo que Frege e a tradição analítica em geral se interessam antes de tudo pela função representativa da linguagem e pela estrutura propositiva de sentenças afirmativas simples, enfocando assim a relação entre a sentença e o fato, Heidegger e os filósofos hermeneutas analisam a função por meio da qual a linguagem comum revela o mundo e procuram encontrar as visões de mundo inscritas nas características gramaticais de linguagem. Os dois partidos usam meios diferentes: os instrumentos da análise lógica, de um lado, e o método da lingüística do conteúdo, de outro. Apesar disso, ambos – tanto a abordagem elementarista da semântica da forma quanto a abordagem holística da semântica do conteúdo – cometem a mesma falácia abstrativa: desconsideram os aspectos pragmáticos do diálogo, que, para Humboldt, constituíam o próprio lugar da racionalidade comunicativa”*²⁹.

Somente nos aspectos pragmáticos do discurso é que Habermas pôde trabalhar com um componente que lhe é caro: a racionalidade do discurso. Valendo-se do pragmatismo Kantiano, mas tentando aprimorá-lo, Habermas localiza na racionalidade do discurso – discussão – a busca por um conceito de verdade, ou melhor, sua justificação. Na já aludida síntese que ele mesmo faz de sua obra *“Verdade e justificação”*, explica Habermas³⁰: *“No quadro de uma crítica ao contextualismo de Richard Roty, ofereci uma imagem “em duas camadas” da inserção do discurso racional, ou seja, da prática da argumentação, no contexto do mundo vital das práticas cotidianas. As crenças desempenham diferentes papéis e têm sua verdade provada de diferentes maneiras na ação e no discurso. Em seu mundo vital, os agentes dependem das certezas e reagem às surpresas e decepções. Têm de lidar com um mundo que presumem objetivo, e, em virtude desse pressuposto, operam segundo uma distinção de senso comum entre o conhecimento e a opinião – entre o que é verdade e o que só parece sê-lo. No decurso dessa rotina cotidiana, temos a necessidade prática de confiar intuitivamente naquilo que consideramos incondicionalmente verdadeiro. Para dirigir o carro ou atravessar uma ponte, não partimos de uma atitude hipotética, refletindo a cada passo sobre a*

²⁹ *A ética da discussão e a questão da verdade*, pp. 51-53.

³⁰ *A ética da discussão e a questão da verdade*, pp. 61-62.

confiabilidade do know-how tecnológico ou estatístico dos projetistas. Na mesma medida que esses hábitos e certezas são postos em xeque e tornam-se questionáveis, temos a opção de passar do envolvimento direto nas rotinas de fala e ação para o nível reflexivo de raciocínio, onde buscamos saber se algo é verdadeiro ou não”. E continua o filósofo alemão³¹: “Aqui, no nível do discurso racional, o modo performativo caracterizado por uma suposição incondicional de verdade é posto em suspenso e transformado na peculiar ambivalência dos participantes de um discurso. Eles assumem uma atitude hipotética e falibilista em relação a alegações que, na medida em que são problemáticas, precisam ser justificadas, mas que, por outro lado, na medida em que pretendem uma validade incondicional, apontam para além do contexto dado de justificação. Essa referência transcendente a algo situado no mundo objetivo lembra os participantes que o conhecimento em pauta surgiu em primeiro lugar do conhecimento das pessoas enquanto agentes; assim, eles não se esquecem do papel transitório desempenhado pela argumentação no contexto mais amplo do mundo vital. A relação intrínseca entre verdade e justificação é revelada pela função pragmática de conhecimento que oscila entre as práticas cotidianas e os discursos. Os discursos são como máquinas de lavar: filtram aquilo que é racionalmente aceitável para todos. Separam crenças questionáveis e desqualificadas daquelas que, por um certo tempo, recebem licença para voltar ao status do conhecimento não-problemático”.

É pelo discurso, assim, que se alcança de forma racional, por meio de argumentação, o acordo ou consenso. Entretanto, como já vimos enfatizando desde a introdução do presente trabalho, uma atitude disposta ao convencimento, isto é, disposta a aceitar outras razões fundamentadas é indispensável para o sucesso desse tipo de comunicação. Esse é o entendimento de Habermas: “É evidente que a autoconsciência e a capacidade da pessoa de assumir uma posição refletida e deliberada quanto às próprias crenças, desejos, valores e princípios, mesmo quanto ao projeto de toda a sua vida, é um dos requisitos necessários para o discurso prático. Há um outro requisito, porém, tão importante quanto esse. Os participantes, no momento mesmo em que encetam uma tal prática argumentativa, têm de estar dispostos a atender à exigência de cooperar uns com os outros; e, mais ainda, têm de estar dispostos a deixar-se afetar e motivar, em suas decisões afirmativas e negativas, por essas razões e somente por elas”³². E continua: “Os

³¹ A ética da discussão e a questão da verdade, pp. 62-63.

³² A ética da discussão e a questão da verdade, p. 15.

pressupostos pragmáticos da discussão mostram que ambos os requisitos podem ser satisfeitos simultaneamente. A discussão nos faculta, com efeito, ambas as condições: - a primeira: que cada participante individual seja livre, no sentido de ser dotado da autoridade epistêmica da primeira pessoa, para dizer “sim” ou “não” (...); - a segunda: que essa autoridade epistêmica seja exercida de acordo com a busca de um acordo racional; que, portanto, só sejam escolhidas soluções que sejam racionalmente aceitáveis para todos os envolvidos e todos os que por ela forem afetados”³³.

Disposição para ser convencido no âmbito de um discurso racional é a postura inicial das partes que temos como pressuposto de uma argumentação entre fisco e contribuinte, o que impõe igualdade de participação. Antes, porém, de prosseguirmos nessa linha do discurso com vistas ao que pretendemos demonstrar para o sucesso, ou melhor, para a utilidade do diálogo entre contribuinte e fisco no bojo do procedimento de fiscalização tributária, necessitamos melhor posicionar a teoria de Habermas, eis que nela está baseada nossa proposta sob o aspecto comunicacional. Para tanto, valemo-nos, além de seus ensinamentos disseminados em obras citadas alhures e adiante, de sua “Teoria do Agir Comunicativo” explicitada em obra assim batizada. No início de tal volumosa obra, Habermas assevera que “*A lógica da argumentação, diferentemente da lógica formal, não se refere a concatenações de raciocínio entre unidades semânticas (proposições), mas a relações internas, inclusive não dedutivas, entre unidades pragmáticas (ações de fala) das quais os argumentos se compõem*”³⁴.

Do trecho acima transcrito nota-se a relevância das “ações de fala” na teoria de Habermas. Partindo de Austin³⁵, diz Habermas: “*Com ajuda do ato ilocucionário, o falante dá a conhecer sua vontade de que se compreenda o que ele diz, enquanto saudação, ordem, admoestação, explicação etc. Sua intenção comunicativa esgota-se no*

³³ *A ética da discussão e a questão da verdade*, p. 16.

³⁴ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 58.

³⁵ J. L. Austin, autor de *How to do things with words* (1972), assim sintetizado por Habermas: “*É sabido que Austin distingue atos locucionários, ilocucionários e perlocucionários. Locucionário ele denomina o teor das sentenças enunciativas (“p”) ou de sentenças enunciativas nominalizadas (“que p”). Com atos locucionários o falante expressa estados de coisas; diz algo. Com atos ilocucionários o falante executa uma ação ao dizer algo. O papel ilocucionário fixa o modus de uma sentença (“M p”) empregada como asserção, promessa, comenda, confissão etc. Sob condições-padrão, o modus é expresso com auxílio de um verbo performativo utilizado na primeira pessoa no presente, ainda que o sentido de ação possa ser reconhecido em especial no fato de o componente ilocucionário da ação de fala admitir o complemento “com estas palavras”: “com estas palavras te prometo (te ordeno, reconheço diante de ti) que p”. Com atos perlocucionários, enfim, o falante deseja desencadear um efeito no ouvinte. Ao executar uma ação de fala, realiza algo no mundo. Os três atos que Austin distingue podem ser caracterizados, portanto, com as seguintes palavras-chave: dizer algo; agir enquanto se diz algo; realizar algo por meio de se estar agindo enquanto se diz algo*” (*Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, pp. 501-502).

fato de que cabe ao ouvinte entender o teor manifesto da ação de fala. Ao contrário, o fim perlocucionário de um falante (assim como qualquer propósito que se procura obter com ações voltadas a um fim) não surge do teor manifesto da ação de fala; só se pode desvendar esse fim por meio da intenção de quem age”³⁶. Dessa díade composta por “atos ilocucionários” e “atos perlocucionários”, Habermas avança, respectivamente, para os esquemas de agir “orientado pelo entendimento” (agir comunicativo) e “orientado pelo êxito” (agir estratégico)³⁷, sendo ambos ações de fala, mas somente àquele atribuindo o predicado de “ação comunicativa”. O agir estratégico Habermas caracteriza por dissimulações, pelo “fazer entender algo” utilizando-se de atos ilocucionários como meio para perlocuções, adotando-se estratégias não reveladas para atingimento de finalidades diversas da ilocução e com isso causando assimetria entre os participantes, o que leva o filósofo alemão a excluir esse ato de fala do seu conceito de agir comunicativo³⁸. Diz Habermas³⁹: “Para o agir comunicativo, só são constitutivas as ações de fala a que o falante vincula pretensões de validade criticáveis. Nos demais casos – quando com atos perlocucionários um falante busca alcançar fins ilocucionários não declarados diante dos quais o ouvinte não pode assumir posição alguma, ou quando busca alcançar fins ilocucionários diante dos quais, como diante de imperativos, o ouvinte não pode assumir posição fundamentada -, deixa-se de utilizar o potencial de uma ligação motivada pelo

³⁶ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 503.

³⁷ “Com “estratégico” e “comunicativo” não quero designar somente dois aspectos analíticos sob os quais a mesma ação pode ser descrita ora como influência recíproca entre oponentes que agem de maneira racional-teleológica, ora como processo de entendimento entre os envolvidos em um mundo da vida. Mais que isso, podem-se discernir ações sociais segundo o seguinte critério: ou os participantes assumem uma atitude orientada pelo êxito, ou assumem uma atitude orientada pelo entendimento. Sob circunstâncias apropriadas, deve ser possível identificar essas atitudes a partir do saber intuitivo dos próprios participantes” (*Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 496).

³⁸ “Nossa discussão revela que perlocuções podem ser concebidas como uma classe especial de interações estratégicas. Nesse caso, as ilocuções são empregadas como meios, em concatenações teleológicas da ação. (...) Um falante que age de maneira teleológica precisa alcançar, sem trair sua meta perlocucionária, também sua meta ilocucionária, a saber: que o ouvinte entenda o que se diz e envolva-se com as obrigações vinculadas à aceitação da oferta do ato de fala. Essa restrição confere às perlocuções o caráter propriamente assimétrico de ações veladamente estratégicas. Essas são interações em que ao menos um dos participantes se comporta de maneira estratégica, à medida que engana outros participantes dizendo-lhes que ele mesmo não satisfaz os pressupostos em que, sob condições normais, certamente se alcançariam os fins ilocucionários. Por isso, também, esse tipo de interação não é apropriado a uma análise que tenha por fim esclarecer o mecanismo linguístico de cooperação de ações com o auxílio de efeitos unitivos ilocucionários proporcionados por ações de fala. Para tal propósito recomenda-se um tipo de interação em que todos os participantes buscam sintonizar entre si seus planos de ação individuais e em que, portanto, almejam alcançar seus objetivos ilocucionários de maneira irrestrita – eis o que denominei agir comunicativo” (*Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, pp. 508-509).

³⁹ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 529.

discernimento quanto às razões nela envolvidas, potencial sempre presente na comunicação verbal”⁴⁰.

Daí que as ações de fala (ou atos de fala) denominadas por Habermas “puras” são as ações constatativas, as ações reguladoras e as ações expressivas, as quais são equivalentes, respectivamente, à conversação, ao agir regulado por normas e ao agir dramático, conquanto as ações perlocucionárias, equivalentes ao agir teleológico (estratégico), sejam inequivocamente interações mediadas por linguagem⁴¹. Tais ações de fala, nesse contexto do agir comunicativo, podem ser refutadas, também respectivamente, “(...) *sob o aspecto da verdade, que o falante reivindica com sua externalização em favor de um enunciado (ou em favor das suposições de existência do teor de um enunciado nominalizado)*”; “(...) *sob o aspecto da correção, que o falante reivindica em favor de sua ação mediante referência a um contexto normativo (...)*”; e “(...) *sob o aspecto da veracidade, que o falante reivindica em favor da externalização de vivências subjetivas a que ele tem acesso privilegiado*”⁴².

Dentro dessa concepção mas já com vistas à comunicação entre o contribuinte e o agente da administração no bojo do procedimento de fiscalização tributária, mais nos interessam as ações de fala constatativas, em que “(...) *o falante refere-se a algo no mundo objetivo, e de tal maneira que apenas pretende dar a conhecer um estado de coisas (...)*”⁴³. Tais ações de fala caracterizam-se pelo tipo de ação “conversação”, cuja orientação é inequivocamente pelo entendimento (e não pelo êxito) e cuja pretensão de validade é a verdade, aspecto este que, como dito acima, também serve para refutá-las. Por Habermas: “(...) *Sempre falo de “conversação” [Konversation] quando os pesos se deslocam nessa direção, indo da atuação propositada à conversação.*

⁴⁰ Para que seja racional e tenda ao entendimento, a comunicação não se coaduna com a ação estratégica, dotada de atos perlocucionários, conforme diz Habermas: “*Se o agir comunicativo distingue-se de interações estratégicas, isso se deve a que todos os seus participantes, sem restrições, perseguem fins ilocucionários para alcançar um comum acordo que sirva de fundamento a uma coordenação consensual dos planos de ação a serem almejados por cada indivíduo*”. Assim se processa, pois, o agir comunicativo: “*O ouvinte aceita com seu “sim” uma oferta de ato de fala e funda um comum acordo que, de um lado, se refere ao conteúdo da enunciação e, de outro, a obrigatoriedades relevantes para as consequências da interação. O potencial de ação típico do ato de fala, no caso de ações de falas explícitas, expressa-se na pretensão que, com auxílio de um verbo performativo, o falante manifesta em favor do que ele mesmo diz. À medida que reconhece essa pretensão, o ouvinte aceita uma oferta feita com o ato de fala. Esse êxito ilocucionário será relevante na ação na medida em que se criar com ele, entre falante e ouvinte, uma relação interpessoal eficaz para a coordenação; e tal relação deverá ordenar os espaços de ação e consequências da interação, além de abrir possibilidades de vínculo para o ouvinte, por meio de alternativas gerais de ação*” (Teoria do Agir Comunicativo, Vol. I, pp. 512-513).

⁴¹ Teoria do Agir Comunicativo, Vol. I, pp. 562-565.

⁴² Teoria do Agir Comunicativo, Vol. I, p. 531.

⁴³ Teoria do Agir Comunicativo, Vol. I, p. 561.

*Como aqui prevalece o interesse pelos objetos negociados, talvez se possa dizer que ações de fala constatativas têm um significado constitutivo para conversações*⁴⁴. E mais adiante: *“As ações de fala constatativas, que não apenas corporificam o saber, mas também o representam de maneira explícita e portanto possibilitam conversações, podem ser criticadas sob o aspecto da verdade. Em controvérsias mais renitentes sobre a verdade dos enunciados, o discurso teórico apresenta-se como um prosseguimento do agir orientado pelo entendimento, mas empreendido com outros meios. (...)”*⁴⁵.

Nessa busca pela verdade dos enunciados - a qual, em profundidade, como visto, deságua no discurso teórico -, a argumentação (argumento), nesse contexto do agir comunicativo que se orienta pelo entendimento, surge como componente mesmo das ações de fala, a exemplo do que dito por Habermas e transcrito alhures, entre as quais estão as ações de fala constatativas. E retomando o início dessa exposição sobre a teoria de Habermas, em que destacávamos a busca da verdade por meio do discurso racional, equivalente à prática da argumentação, vejamos em que se circunstâncias o filósofo alemão entende possível tal prática em sua “Teoria do Agir Comunicacional”: *“(…) parece-me correta a intenção de reconstituir as condições gerais de simetria que todo falante competente precisa supor suficientemente satisfeitas, tão logo ele pense em tomar parte da argumentação. Participantes de uma argumentação têm de pressupor de maneira geral que a estrutura de sua comunicação, em virtude de traços que cabe descrever de maneira puramente formal, exclui toda coação (quer ela atue a partir de fora sobre o processo de entendimento mútuo, quer se origine dele), exceto a coação do melhor argumento (o que implica também a desativação de todos os motivos, exceto o da procura cooperante pela verdade), Sob esse aspecto, pode-se conceber a argumentação como um prosseguimento reflexivamente direcionado do agir que se orienta por outros meios ao entendimento”*⁴⁶.

Por oportuno, é importante ressaltar que, em Habermas, o agir teleológico e o agir voltado ao entendimento não são estanques, presumindo-se uma situação hipotética pura e irreal. Pelo contrário, Habermas vislumbrou a impossibilidade de exclusão absoluta da estrutura teleológica de ação no seio da comunicação, mas foi capaz de diferenciar a ação teleológica da ação voltada ao entendimento *“(…) segundo a abordagem que enfoca a coordenação das ações ligadas a determinados fins, vinculadas aos diversos participantes*

⁴⁴ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, pp. 565-566.

⁴⁵ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 575.

⁴⁶ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, pp. 60-61.

da interação (...)”⁴⁷. Ou seja, a ação voltada ao entendimento, na qual o filósofo alemão identifica a presença da argumentação racional, depende inevitavelmente da postura dos participantes, a qual alhures descrevemos de forma coloquial como a postura de “estar disposto a ser convencido”, obviamente com base na racionalidade, em um comum acordo⁴⁸.

Pois bem. Nesse contexto de discussão – argumentação –, em que as partes devem estar comprometidas com a possibilidade de serem convencidas pelo outro, inserimos, também com base na filosofia da linguagem, a versão do fato – evento – para fato jurídico, ou seja, o momento em que o intérprete, em análise dos fatos, neles identifica a reunião das condições ditadas pela norma jurídica geral e abstrata para que eles sejam reconstituídos em linguagem jurídica. Esse percurso é bem melhor explicado por Paulo de Barros Carvalho⁴⁹: “(...) *Tal ocorre com a expressão “fato jurídico”. Têm-se como certo, nos dias de hoje, que o conhecimento científico do fenômeno social, seja ele qual for, advém da experiência, aparecendo sempre como uma síntese necessariamente a posteriori. Na constituição do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sinzetético, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do direito e recebendo qualificação jurídica: eis o fato jurídico. É, portanto, uma construção de sobrelinguagem. Há duas sínteses: (i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico*”.

Ainda nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, esse processo pressupõe um corte metodológico para delimitação do conjunto jurídico ao qual alguns fatos pertencem e outros não, sendo-nos óbvio que somente aqueles são dotados da eficácia implicadora do conseqüente normativo. Eis o próprio Professor Catedrático da USP e da PUC explicando o tema em continuação ao que transcrevemos acima: “(...) *Adotados esses pressupostos, verificaremos que o termo ou expressão que adquirir o qualificativo “jurídico” não somente será representativo de uma unidade do universo do direito, como*

⁴⁷ *Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 194.

⁴⁸ “(...) *Em todos os casos, a estrutura teleológica de ação é pressuposta a ponto de se atribuir aos atores a capacidade de demarcar propósitos e de agir de acordo com determinados fins, bem como o interesse pela realização de seus planos de ação. No entanto, apenas o modelo estratégico de ação dá-se por satisfeito com a explanação das características do agir imediatamente voltado ao êxito; os demais modelos de ação, por sua vez, especificam as condições sob as quais o ator persegue seus fins – condições de legitimidade (agir regulado por normas), de autorrepresentação (agir dramaturgicamente) ou do comum acordo linguisticamente almejado (conversação), sob as quais o alter pode “juntar” suas ações às do ego*”. (*Teoria do Agir Comunicativo*, Vol. I, p. 195).

⁴⁹ *Poesia e Direito – O Legislador como Poeta: anotações ao pensamento de Flusser*, p. 69.

também denotará seu contraponto, que são todos os fatos linguisticamente possíveis de serem formados a partir daquele mesmo evento, mas que não se enquadram às regras sintáticas e semanticamente dadas pelo sistema de linguagem do direito. A demarcação do objeto implica a delimitação do corte de sua classe e, ao traçar esses limites, o exegeta obtém como resultado indireto a formação do conjunto dos fatos que não se qualificam como tal. Trata-se de singela construção resultante da lógica, pois, no universo das proposições normativas, “p” (proposição) é diferente e oposto de “n-p” (não proposição), impedindo a quem se dispõe a conhecer o sistema incluir a classe “n-p” dentro do conjunto “p”. São categorias que tomam o mesmo universo mas que não se inter cruzam. Ou seja, de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. O fato capaz de implicar o conseqüente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações em que num e noutra estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos. A partir desses dados é que poderemos demarcar o conjunto dos fatos jurídicos, separando-o do conjunto dos fatos não jurídicos, em que se alojam os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos e tantos outros quantas sejam as ciências que o controem. O critério utilizado para a separação desses dois domínios é justamente a homogeneidade sintática do universo jurídico”⁵⁰.

O presente trabalho foca justamente esse momento em que o agente fiscal, munido de sua competência decorrente da repartição constitucional de competências tributárias aos Entes Federativos e do conseqüente artigo 142 do Código Tributário Nacional, verte para o mundo do dever-ser o fato observado no exercício de seu ofício, transformando a linguagem alheia ao universo do direito em linguagem jurídica. Como ensina Heleno Torres: “Porque o fato será elemento de norma jurídica individual e concreta, no ato de lançamento tributário, toda a interpretação deverá reportar-se não só aos textos do direito positivo, mas também ao negócio jurídico como fato, à situação jurídica identificadora da materialidade sujeita à tributação por norma geral e abstrata. Daí a aplicação de normas tributárias exigir, além de conhecimento do direito positivo (quaestio iuris), perfeito conhecimento dos fatos a considerar (quaestio facti) para que, confrontando ambos (subsunção) e implicando os efeitos (relação jurídica tributária), tenha-se a criação da norma individual e concreta, pela interpretação do agente da administração. Neste processo, a interpretação do fático, a partir do ato ou negócio jurídico que lhe dá consistência, mostra-se imprescindível. A quaestio facti corresponde aos

⁵⁰ Poesia e Direito – O Legislador como Poeta: anotações ao pensamento de Flusser, pp. 69-70.

*fatos juridicamente qualificados, e não aos fatos brutos, como bem lembra Michele Taruffo. Qualificação e interpretação, portanto, complementam-se mutuamente*⁵¹.

E nesse caminho de interpretação dos fatos, a coleta probatória adquire importância ímpar, eis que são as provas que, obviamente em linguagem, transformam aquele determinado fato eleito do mundo dos fatos (evento) em fato jurídico, integrante então do mundo do dever-ser. Não por menos, Paulo de Barros Carvalho afirma com bastante lucidez que “(...) o processo de positivação do direito inaugura-se com os preceitos competenciais cravados no Texto Supremo e avança, gradativamente, em direção aos comportamentos inter-humanos para discipliná-los e tornar possível a convivência social. Ora, tais providências são obtidas por intermédio da linguagem das provas, de tal modo que vale a afirmação categórica segundo a qual fato jurídico é aquele, e somente aquele, que puder expressar-se em linguagem competente, isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo”⁵².

É nesses limites que atua, pois, o agente da administração, devidamente competente para tanto, produzindo enunciados probatórios indispensáveis à construção do fato jurídico tributário, sem o qual não se instaura a relação jurídica tributária no conseqüente da norma individual e concreta do lançamento. Mais uma vez fazendo uso da lição de Paulo de Barros Carvalho, “Ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos disciplinadores da conduta. Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social”⁵³.

Todavia, acreditamos fortemente que esse percurso sabidamente executado pela atividade humana - do agente fiscal - não pode ser solitário, sendo obrigatório franquear-se ao contribuinte o direito de participação nessa produção probatória por meio de um contraditório indispensável mesmo no seio desse procedimento predominantemente inquisitivo. Assim já se posicionou David Duarte ao enfatizar o que chama de “norma de contraditório procedimental administrativo”: “A norma do contraditório procedimental administrativo, na soma destas vertentes e, globalmente, na estrita configuração resultante de constituir um sentido de generalização de normas regra da qual se retiram expressões localizadas

⁵¹ *Direito Tributário e Autonomia Privada: o Poder de Tributar e a Teoria dos Negócios Jurídicos na Atualidade. Metodologia para a interpretação dos fatos tributários*, p. 23.

⁵² *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 940.

⁵³ *Idem*.

no mesmo, estabelece na sua estatuição, conseqüentemente, um efeito relativo a os interessados procedimentais se manifestarem sobre a informação recolhida, seja qual for a sua proveniência, bem como a forma interna ou externa em que se processa essa captação, facultando aos mesmos a possibilidade de assim contraporem as suas leituras e perspectivas sobre o objecto procedimental. A atribuição aos interessados dessa faculdade deve ser vista, no entanto, no sentido mais amplo que possa conter, dado que a intervenção dos interessados na instrução, que a norma em causa cobre, tanto se manifesta na mera apreciação dos elementos de facto alheios (administrativos e de outros interessados), como na acção em que participam nas iniciativas instrutórias oficiosas ou em que fornecem elementos de facto (ou prova destes) de forma autônoma: o efeito da norma é, por isso, a manifestação de posições subjectivas sobre a informação recolhida e sobre o próprio processo de recolha (horizontal ou verticalmente)”⁵⁴.

E mais: entendemos que essa participação não deve ocorrer apenas sob o enfoque de um vazio cumprimento de uma etapa formal do procedimento administrativo de fiscalização tributária, mas como efetiva contribuição para a tomada da decisão administrativa referente à emissão de possível norma individual e concreta do lançamento tributário. Para tanto, retomamos a linha da exposição atinente ao discurso – argumentação racional –, ressaltando que o sucesso dessa participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária depende umbilicalmente da postura com que os partícipes dessa comunicação a ela lançam-se. Nesse ponto faz-se obrigatório retomarmos Habermas: “(...) *É só na qualidade de participantes de um diálogo abrangente e voltado para o consenso que somos chamados a exercer a virtude cognitiva da empatia em relação às nossas diferenças recíprocas na percepção de uma mesma situação. (...)*”⁵⁵.

Em outros termos e retomando o Princípio da Tipicidade Cerrada, a investigação do mundo fenomenológico com vistas à identificação de fatos que possam, com o adicional da qualificação jurídica, subsumir-se à regra-matriz de incidência tributária impõe que nada além daquilo que reúne todas as condições para passar a ser contido pelo conjunto do que é jurídico nele possa ingressar, sendo faceta representativa do interesse público tanto a constituição do fato jurídico tributário quanto a não versão para linguagem jurídica daquilo que não reúne condições para tanto, situação esta que exige que contribuinte e fisco adotem postura colaborativa recíproca na percepção dos fatos

⁵⁴ “A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória”, p. 669.

⁵⁵ *A ética da discussão e a questão da verdade*, p. 10.

conformadora da fiscalização tributária, firmando-se o diálogo. Nesse intento, é imperioso que se façam presentes os pressupostos necessários a esse diálogo, o que também foi percebido por Habermas: *“Entre os pressupostos necessários da argumentação estão uma completa inclusão dos envolvidos, a distribuição igualitária dos direitos e deveres da argumentação, a não-coerção da situação comunicacional e a atitude dos participantes orientada para o entendimento mútuo”*⁵⁶.

É bem verdade que, em sintonia com Habermas, o procedimento administrativo de fiscalização tributária é parte do universo jurídico, em que o agir dá-se regulado por normas. Todavia, em que pese tal circunstância, a coleta probatória perfaz-se de uma observação do mundo objetivo para constatação de fatos à luz de normas gerais e abstratas regulativas de condutas naquela linguagem regulativa (normativa), com vistas a uma eventual versão de tais fatos nessa linguagem normativa para que impliquem seus efeitos jurídicos, o que descortina, nessa atividade de constatação do mundo objetivo, o agir comunicativo pelo qual se busca a verdade de forma racional, o que abre escancarado espaço para a prática argumentativa, a qual deve ser incentivada com vistas à busca do entendimento (ação orientada para o entendimento). Com isso, sem perder de vista que cabe ao agente fiscal a decisão, o que poderia levar a uma assimetria dessa comunicação, cremos que a conformação dos elementos probatórios mediante constatação do mundo objetivo pressupõe uma comunicação simétrica favorável à argumentação racional, por meio da qual – e somente por meio da qual – pode-se almejar, no uso de atos de fala constatativos, a busca no mundo objetivo de fatos submetidos ao teste da verdade em ação comunicativa voltada ao entendimento, isso obviamente antes de que eles sejam – se for o caso – vertidos a enunciados normativos, os quais então se submeterão apenas ao teste de validade.

Refraseando, ora somente sob o enfoque da comunicação, a argumentação racional é o meio pelo qual contribuinte e fisco devem, de forma cooperativa e voltados ao entendimento, colher os fatos do mundo objetivo mediante ações de fala constatativas, as quais se submetem ao teste da verdade⁵⁷, a partir do que, se não refutadas, devem então ser

⁵⁶ *Verdade e justificação: ensaios filosóficos*, p. 303.

⁵⁷ Em sua tese apresentada em concurso à livre-docência no Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Maria Rita Ferragut, sobre verdade e fatos jurídicos tributários, bem se posiciona da seguinte forma: *“A verdade não é descoberta, mas criada pelo ser humano, segundo as regras vigentes em determinado sistema. Não nasce com o evento, mas tão somente com a inserção dos enunciados no universo jurídico (no caso de verdades jurídicas)”*. E complementa: *“Por isso, não há essência, não há verdade a ser descoberta empiricamente. Verdade é relação entre significações contruídas pelo intérprete, é o resultado do confronto entre proposições. Sujeita-se à refutação por outras*

vertidas em linguagem jurídica como provas constitutivas do fato jurídico tributário ou mesmo da não conformação do fato jurídico tributário segundo as condições impostas pela norma geral e abstrata⁵⁸. Com isso surge a possibilidade de, respeitada a participação equânime dos envolvidos no diálogo, atingir-se um consenso prévio à lide e capaz de evitá-la.

E ainda que esse diálogo não surta tal efeito de eliminação do conflito, isso não mitiga a necessidade de conformação desse ambiente de ação comunicativa voltada ao entendimento por meio da argumentação racional que pressupõe a liberdade e a paridade entre os partícipes – contribuinte e fisco -, haja vista que somente assim estarão respeitados os desígnios democráticos, que é o que abordaremos a seguir.

linguagens igualmente competentes e, se à contestação resistir, a proposição será verdadeira". E, na linha do discurso racional a que somos simpáticos, mas transparecendo ter em mente o ambiente de uma lide, acrescenta Martia Rita Ferragut: “*Como o sujeito é livre para interpretar a evidência dos eventos ocorridos no mundo físico, o direito só não é arbitrário na medida em que a contraposição de proposições é possível. Por contraposição entenda-se a comparação do dado que se quer provar (objeto da prova) com outros que confirmem ou infirmem sua exatidão. A verdade resultará da concordância dos dados confrontados. Resultará, também, da ausência de contestação, nas hipóteses em que, embora intimado ou citado para tanto, o sujeito deixar de se manifestar, tornando incontroversos os fatos alegados pela outra parte*”. Com base em tais considerações, conclui a nova livre-docente pela USP seu conceito de verdade: “*Portanto, a ideia central dessas nossas reflexões pode ser assim sintetizada: para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento – circunstância impossível -, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação*” (*A Prova no Direito Tributário*, p. 37).

⁵⁸ Endossa a preciosidade da argumentação racional e cooperativa na fiscalização tributária a evidente dificuldade de se identificar a tão falada “verdade material”, eis que a versão do evento do mundo do ser para o mundo do dever-ser, em que será vertido em fato jurídico por meio de linguagem competente, representa a identificação desse evento já ocorrido num tempo passado, do qual se tem o “rastro” consubstanciado nas provas, evidentemente também em linguagem. Isso já denota a dificuldade de sua apreensão, como bem notou Paulo de Barros Carvalho ao tratar dessa busca pela “verdade material”: “(...) *Essa verdade há de resultar de um processo às vezes penoso de convicção, envolvendo elementos concretos e abstratos, o que torna complexa qualquer iniciativa no sentido de aprisiona-lo para estabelecer seus limites*” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 920).

IV. DO ESTADO DE DIREITO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: GARANTIA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E EQUIDADE NAS RELAÇÕES ENTRE ESTADO E PARTICULAR

Em sua obra *Teoría de la Constitución*, Carl Schmitt enfatiza: “*Imperio de la ley significa, ante todo y en primer término, que el legislador mismo queda vinculado a su propia ley y que su facultad de legislar no es el medio para una dominación arbitraria. La vinculación del legislador a la ley es posible, sin embargo, solo en tanto que la ley es una norma con ciertas propiedades: rectitud, razonabilidad, justicia, etc... La vinculación a la ley es una expresión sin sentido para aquellos que pueden hacer leyes arbitrarias*”⁵⁹.

Já de início, pois, cabe-nos, a par do dissenso encontrado na doutrina⁶⁰, antecipar a premissa de que distinguimos *Estado de Direito* de *Estado Democrático de Direito*, reconhecendo neste um conteúdo de justiça, segurança jurídica, razoabilidade e outros valores que não necessariamente são encontrados naquele, mas que, ao longo do tempo, a ele foram incorporando-se para que do *Estado de Direito* evoluíssemos ao *Estado Democrático de Direito*. Portanto, o presente capítulo tem por objetivo a construção do cenário histórico-jurídico em que trabalharemos com o tema da fiscalização tributária, evidentemente com vistas à demonstração de que a mera conformidade fria aos ditames legais obstaculiza a real finalidade da atividade administrativa em apreço, que é e continua sendo a proteção do interesse público que lhe é pertinente, o qual não diz com a simples

⁵⁹ *Teoría de la Constitución*, p. 161.

⁶⁰ Sobre essa questão, bem aponta Heleno Torres: “A noção de Estado de Direito ainda apresenta indefinições nos dias de hoje, basta examinar as tantas sugestões terminológicas. Fala-se em “Estado legal”, “Estado liberal”, “Estado social”, “Estado democrático”, “Estado constitucional”, “Estado Democrático-Constitucional de Direito”, mas raros são os casos de formulações coerentes, institucional e normativamente, como modelo de Estado da atualidade. Somente esta constatação já seria suficiente para demonstrar quão descabido é o propósito de se manter o princípio de segurança jurídica como um corolário do “Estado de Direito”. De certo, uma afirmação de efeito que se mostra mais como petição de princípio do que como uma proposição cientificamente comprovada. Por toda a insegurança gerada a partir daquela indeterminação terminológica, Carl Schmitt já contestava essa ambigüidade, decorrente ora do que seria o “direito”, ora do que seria o “Estado”, enquanto forma de organização coletiva. Estados de monarquia constitucional são considerados “Estados”. Os regimes nazista e fascista foram aceitos e operaram como modalidades de “Estados de direito” (...).” (*Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, pp. 204-205).

arrecadação, mas antes e principalmente com o direito do Estado ao crédito tributário nos estritos limites que lhe permite o Sistema Constitucional Tributário⁶¹.

Disso decorre o que já vimos afirmando no sentido de que concorrem para tal interesse público tanto a administração quanto o administrado, a ambos cabendo, nesse diálogo em que se antagonizam o necessário abastecimento dos cofres públicos e os direitos fundamentais à propriedade privada e à livre-iniciativa, laborar para que ao Estado caiba somente e estritamente aquilo que lhe é devido. E para que assim seja fazem-se indispensáveis tanto o trabalho fiscal de coleta de provas que possam levar ao surgimento do crédito tributário quanto a efetiva participação do contribuinte, não só na produção probatória que igualmente lhe cabe, mas também no exercício do direito à manifestação sobre as provas colhidas pelas autoridades fiscais em um prévio diálogo que nada prejudica a proteção ao crédito tributário, ao mesmo tempo em que permite ao cidadão avaliar passo a passo a conformidade da atividade estatal não apenas aos ditames legais secos, mas aos valores que a Constituição Federal garante, entre eles a segurança jurídica e o devido processo legal formal e substantivo, todos estes direitos fundamentais e, portanto, inarredáveis em qualquer seara em que se relacionem o Estado e o particular.

Carlos Roberto de Siqueira Castro, em sua importantíssima obra sobre o devido processo legal substantivo⁶², assim vincula legalidade e democracia: *“Sabido que a cláusula do devido processo legal não logrou ser reduzida a nenhuma fórmula precisa e acabada nos sistemas constitucionais que a adotam, seja de maneira explícita ou implícita, essa garantia acabou se transformando num postulado genérico de legalidade a exigir que os atos do Poder Público se compatibilizem com a noção de um direito justo, isto é, consetâneo com o conjunto de valores incorporados à ordem jurídica democrática segundo a evolução do sentimento constitucional quanto à organização do convívio social. Por sua serventia como mecanismo de controle da justiça das leis, o princípio do devido processo legal presta um inestimável serviço ao Direito Público moderno, cuja conquista mais eloqüente é por certo a consagração do cânone da limitação da soberania estatal*

⁶¹ Acerca do tema, enfatiza Heleno Torres: *“Nesse novo modelo de constitucionalismo dos direitos do Estado Democrático de Direito, a Administração Tributária mudou e, com ela, devem mudar seus procedimentos e a forma como seus servidores e agentes devem atuar. Não se pede menos que cumprir a legalidade com observância da Constituição. O Estado tem o dever de arrecadar tudo o que a lei permita, mas com aplicação dos tributos e procedimentos efetivados dentro dos limites que o Sistema Constitucional Tributário impõe”* (Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica, p. 164).

⁶² *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 152.

como colorário dos direitos fundamentais do homem e da própria organização democrática. (...)”.

Eis, pois, uma noção sintética do Estado Democrático de Direito, o qual baliza os atos do poder público com os direitos fundamentais do indivíduo. Nesses termos e sem qualquer pretensão de um maior aprofundamento sobre o tema – o qual tem sido explorado por muito melhores intelectos –, ora trataremos da evolução do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito, com vistas à comprovação do que exposto na introdução deste capítulo com base na lição da Carl Schmitt, no sentido de que a legalidade não é suficiente para a segurança de que necessita o particular contra arbítrios estatais, uma vez que vazia de justiça e de outros valores pelos quais anseia o indivíduo, o que justifica a importância do componente democrático. E a importância dessa premissa para o tema a que nos propusemos enfrentar é gritante, haja vista que os direitos fundamentais à propriedade, à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica, à dignidade, entre outros encontram-se sempre na linha de frente em matéria de fiscalização tributária, o que, a nosso ver, deve dotar o contribuinte de papel equânime no curso desse procedimento administrativo tributário, fazendo-se valer também nessa seara o que o componente Democrático do Estado de Direito representa.⁶³.

Em síntese que contribui para um mergulho inicial na evolução do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito, Dalmo de Abreu Dallari enfatiza que ele “(...) nasceu das lutas contra o absolutismo, sobretudo através da afirmação dos direitos naturais da pessoa humana”⁶⁴. Nesse sentido pontua Dalmo Dallari: “É através de três grandes movimentos político-sociais que se transpõem do plano teórico para o prático os princípios que iriam conduzir ao Estado Democrático: o primeiro desses movimentos foi o que muitos denominam de Revolução Inglesa, fortemente influenciada por LOCKE e que teve sua expressão mais significativa no Bill of Rights, de 1689; o segundo foi a Revolução Americana, cujos princípios foram expressos na Declaração de Independência das treze colônias americanas, em 1776; e o terceiro foi a Revolução Francesa, que teve sobre as demais a virtude da universalidade aos seus princípios, os quais foram expressos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, sendo evidente nesta a

⁶³ Heleno Torres assim pontua: “O exame da evolução do Estado é fundamental para compreender as diversas razões das mudanças verificadas ao longo dos tempos. E a razão é objetiva. O “poder de tributar”, no Estado Democrático de Direito, efetiva-se nos limites da liberdade, da democracia e da dignidade da pessoa humana”. (*Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 251).

⁶⁴ *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 124.

*influência de ROUSSEAU*⁶⁵. E conclui o eminente Professor: “*Uma síntese dos princípios que passaram a nortear os Estados, como exigência da Democracia, permite-nos indicar três pontos fundamentais: A supremacia da vontade popular, que colocou o problema da participação popular no governo (...)*”; “*A preservação da liberdade, entendida sobretudo como o poder de fazer tudo o que não incomodasse o próximo e como o poder de dispor de sua pessoa e de seus bens, sem qualquer interferência do Estado*”; e “*A igualdade de direitos, entendida como a proibição de distinções no gozo de direitos, sobretudo por motivos econômicos ou de discriminação entre classes sociais*”⁶⁶.

Contudo, ainda que nos dê um panorama histórico das influências do Estado Democrático de Direito e pontue a igualdade e a liberdade, a exposição de Dalmo Dallari mantém-se mais afeita a formas de governo quanto ao componente Democrático, o que, afora os dados históricos, não nos é tão interessante.

Diante disso, cumpre-nos beber de fonte mais próxima ao nosso tema, para o que ora nos valem das lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, também em panorama sobre tal evolução histórica, mas sob uma ótica administrativista, o que encontramos em sua obra “*Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*”. A Professora Titular de Direito Administrativo da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, sob o viés de uma análise do Princípio da Legalidade Administrativa, segrega a Administração Pública no Estado de Polícia da Administração Pública no Estado de Direito, repartindo este último em três fases: Estado Liberal de Direito, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito⁶⁷.

Iniciando sua exposição com o Estado de Polícia, Maria Sylvia Di Pietro caracteriza-o como “*(...) um período da história em que o direito público ficou na penumbra, pois se esgotava “em um único preceito jurídico, que estabelece um direito ilimitado para administrar”, estruturado sobre princípios como o da regis voluntas suprema lex (a vontade do rei é a lei suprema), do quod principi placuit legis habet vigorem (aquilo que agrada ao príncipe tem força de lei), the king can do no wrong (o rei não pode errar)*”⁶⁸. E, já preparando a transição de sua obra para o Estado de Direito, pontua a Professora Maria Sylvia, não sem firmar que a seguinte bifurcação da personalidade do Estado não extinguiu a ausência de limites legais ao Estado, tendo apenas

⁶⁵ *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 125.

⁶⁶ *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 128.

⁶⁷ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, pp. 17-65.

⁶⁸ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 18.

abrandado-a: *“Para combater esse poder absoluto do príncipe, elaborou-se, em especial por doutrinadores alemães, a teoria do fisco, em consonância com a qual o patrimônio público não pertence ao príncipe nem ao Estado, mas ao fisco, que teria personalidade de direito privado, diversa da personalidade do Estado, associação política, pessoa jurídica de direito público, com poderes de mando, de império. O primeiro submetia-se ao direito privado e, em consequência, aos tribunais; o segundo regia-se por normas editadas pelo príncipe, fora da apreciação dos tribunais”*⁶⁹.

De outro lado, passando para o Estado de Direito, a exposição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro tem início com o Estado Liberal. Acerca desse período aduz a ilustre Professora: *“Na segunda etapa do Estado Moderno, instaurou-se o chamado Estado de Direito, estruturado sobre os princípios da legalidade, igualdade e separação de poderes, todos objetivando assegurar a proteção dos direitos individuais, não apenas nas relações entre particulares, mas também entre estes e o Estado. É da mesma época o Constitucionalismo, que vê na Constituição um instrumento de garantia da liberdade do homem, na medida em que impõe limites às prerrogativas dos governantes”*⁷⁰. E finaliza, demarcando a consagração do princípio da legalidade reluzente em tal período: *“Substituiu-se a idéia da vontade do rei como fonte de todo o Direito pela idéia da lei como resultante da vontade geral. Adotando-se o princípio da separação de poderes, tirou-se do Poder Executivo a capacidade de ditar leis gerais, já que estas constituem expressão da vontade geral representada pelo Parlamento; ao Executivo compete apenas editar atos singulares previamente disciplinados em lei”*⁷¹.

Todavia, muito nos interessa a análise feita por Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca do Direito Administrativo no Estado Liberal. Distinguindo o Estado de Direito na Inglaterra e na França por força de diversidades históricas, a eminente administrativista ressalta que, na Inglaterra, a vontade do rei foi paulatinamente perdendo espaço para as regras jusnaturalistas que culminaram na Petição de Direito de 1628, passando o rei a submeter-se às mesmas leis que disciplinavam as condutas particulares, *“(...) negando-se à Administração Pública qualquer tipo de privilégio ou prerrogativa especial, inclusive de ter seus litígios apreciados por Tribunais especiais (...)”*⁷². Já na França, explica a Professora Maria Sylvia que o caminho foi outro, dado que, por força da

⁶⁹ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 18.

⁷⁰ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 20.

⁷¹ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 21.

⁷² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 24.

desconfiança do monarca em relação aos órgãos judiciários em razão de privilégios que eles autoconcediam-se e que conflitavam com a autoridade real, criaram-se novos órgãos que não se submetiam aos Tribunais. Tais órgãos, posteriormente desvinculados do rei, deram origem à jurisdição administrativa propriamente dita, levando também à criação de normas especiais para a administração, ou seja, normas diversas daquelas regentes das condutas particulares⁷³.

Com efeito, a narração acima erigida contempla a origem do Direito Administrativo, o qual era composto, nas palavras da citada Professora das Arcadas, “(...) de início, por um conjunto de normas com caráter em grande parte autoritário, por reconhecer prerrogativas e privilégios à Administração Pública, colocando-a em posição de supremacia sobre o particular e sem a garantia de um controle judicial efetivo por parte de órgão independente”⁷⁴. Porém, frisa a ilustre administrativista que tal caráter autoritário veio a ser abrandado no Estado Liberal, eis que neste prevalecia a liberdade individual assegurada nas Declarações Universais de Direitos⁷⁵. Mesmo assim, bem ressalta Marya Sylvia Di Pietro que “(...) como resquício do período anterior, das monarquias absolutas, continuou-se a reconhecer à Administração Pública uma esfera de atuação livre de vinculação à lei e livre de qualquer controle judicial”⁷⁶. Ou seja, a par da vinculação da atividade estatal à lei, havia uma obscura zona de discricionariedade, alheia à lei e, pois, alheia aos Tribunais. Por conseguinte, o Estado de Direito, conformado principalmente pelo princípio da legalidade, não era bastante para assegurar os direitos individuais, dado que, afora as limitações ao arbítrio impostas pela lei seca, justamente nisso o arbítrio encontrou meios de prevalecer, mantendo vivo um traço herdado do absolutismo, ainda que muito mais contido.

Em sentido bastante similar, José Afonso da Silva, ao tratar do Estado de Direito e sua evolução para o Estado Democrático de Direito, assevera: “Na origem, como é sabido, o Estado de Direito era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado Liberal de Direito, cujas características básicas foram: (a) submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) divisão de poderes, que separe de forma independente e harmônica os

⁷³ Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, p. 24.

⁷⁴ Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, p. 24.

⁷⁵ Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, p. 26.

⁷⁶ Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, p. 26.

*Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos particulares; (c) enunciado e garantia dos direitos individuais. Essas exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de Direito, que configura uma grande conquista da civilização liberal*⁷⁷. Outrossim, imediatamente a seguir obtempera o insigne constitucionalista: “A concepção liberal do Estado de Direito serviria de apoio aos direitos do homem, convertendo os súditos em cidadãos livres, consoante nota Verdú, a qual, contudo, se tornaria insuficiente, pelo que a expressão Estado de Direito evoluíra, enriquecendo-se com conteúdo novo”.

Em sua primorosa tese para concurso de titularidade da cadeira de Direito Tributário da Universidade de São Paulo denominada “Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário”, Heleno Torres, embuído do propósito de fincar o tema por ele enfrentado no “Estado Democrático de Direito” brasileiro e diante da já acima apontada necessidade de desfazer imprecisões sobre o uso da expressão “Estado de Direito”, parte em busca do conceito deste por meio do “(...) estudo da origem dos seus modelos jurídicos como condição de precisão metodológica da sua análise sistêmica, para que se possa esclarecer, com a maior aproximação possível, as repercussões de segurança jurídica decorrentes de cada um dos existentes na experiência ocidental”⁷⁸. Nesse percurso sempre tendo em mente o componente de *segurança jurídica* e sua diferente vinculação ao “Estado de Direito” e ao “Estado Democrático de Direito”, o destacado Professor das Arcadas faz um sobrevôo histórico às origens do “Estado de Direito” à luz de seu positivismo metódico-axiológico, salientando as características do Estado de Direito na Alemanha, na França, nos Estados Unidos da América e na Inglaterra com o cuidado científico de, a partir da análise histórica da evolução do Direito em tais países de tradição ocidental, diferenciar criteriosamente *Estado de Direito* de *Estado Democrático de Direito*.

Antes de iniciar seu percurso pelos três modelos tradicionais de Estado de Direito (*Rechtsstaat*, *Rule of Law* e *État de Droit*), Heleno Torres sintetiza a transição do absolutismo para o Estado de Direito: “O modelo de Estado sempre esteve amparado no individualismo (Bobbio). Entretanto, com a fundação do Estado de Direito assiste-se a uma inversão: passa da preponderância dos deveres dos súditos diante das autoridades públicas a prioridade dos direitos do cidadão e ao dever da autoridade pública de

⁷⁷ Curso de Direito Constitucional Positivo, pp. 112-113.

⁷⁸ Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário, p. 207.

reconhecimento, promoção e tutela desses direitos (posto serem reconhecidos pelo Estado). Deveras, o Estado de Direito foi o modo de conter a força tendencialmente incontrolável do poder, que passa a conferir expressão de confiança aos indivíduos contra o poder concentrado, despótico do Estado absolutista, o qual só reconhecia limites nas chamadas imunidades dos estamentos: o iura et privilegia (immunitas). Assim, do dever de obediência servil avança-se ao direito subjetivo e expectativas de valores consagrados historicamente. Dos súditos passa-se a cidadãos titulares de direitos reconhecidos. Como percebe, lucidamente, Carl Schmitt, foi um triunfo decisivo da sociedade e dos representantes do povo o fato de o direito aparecer intrinsecamente sob a forma de “lei”, e que progressivamente assumisse, na forma de direito positivo, as matérias até então regidas pelo direito consuetudinário, que, progressivamente, foi sendo anulado ou suprimido pelas intervenções dos legisladores”⁷⁹.

Ainda da obra de Heleno Torres, em total coerência metodológica firmada desde o início em seu positivismo metódico-axiológico, aferimos uma linha do tempo sobre o tema em questão que, após o apontamento histórico da precedência do Absolutismo, inicia-se com o Estado de Direito, passa ao Estado Constitucional e culmina no Estado Democrático de Direito. Com efeito, outras sugestões terminológicas não resistem, na obra do ilustre jurista das Arcadas, ao critério da exclusão dos fins do Estado, tal como o Estado Social, que para ele seria apenas “(...) *um fenômeno político relevante por meio do qual o Estado realizaria fins de bem-estar e de expansão de benefícios*”⁸⁰.

Utilizando-se evidentemente de um outro método para corte de seu objeto de estudo, retomamos a linha do tempo proposta por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que, num salto histórico, avança do Estado Liberal para o Estado Social de Direito: “*Consolida-se, após a Segunda Guerra Mundial, o Estado Social, também chamado Estado do Bem-Estar, Estado Providência, Estado do Desenvolvimento, Estado Social de Direito. Não mais se pressupõe a igualdade entre os homens; atribui-se ao Estado a missão de buscar essa igualdade; para atingir essa finalidade, o Estado deve intervir na ordem econômica e social para ajudar os menos favorecidos; a preocupação maior desloca-se da liberdade*

⁷⁹ *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 228-229. Sobre a evolução do Estado de Polícia ao Estado de Direito, ver também J.J. Gomes Canotilho (*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pp. 87-102), que igualmente analisa o *Rechtsstaat*, o *Rule of Law* e o *État de Droit* no caminho que se inicia com o Estado de Polícia, passa pelo Estado de Direito, avança para o Estado Constitucional e culmina no Estado de Direito Democrático-Constitucional, o qual, apesar da adjetivação do Direito, ao invés do Estado, com a expressão Democrático que caracteriza a Constituição Portuguesa, igualmente incorpora e ressalta a primazia dos Direitos Fundamentais característica do Estado Democrático.

⁸⁰ *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 210.

para a igualdade”⁸¹. Desse período ela destaca o fortalecimento do Poder Executivo, haja vista o aumento de suas funções por conta do exercício de suas atividades intervencionistas, em franco choque com o Princípio da Separação dos Poderes em razão da concentração das atribuições do Estado no poder Executivo e do conseqüente aumento de sua atuação como fonte normativa, não só no aumento do rol de matérias cuja legislação depende de sua iniciativa, mas no aumento de sua própria produção normativa⁸².

Bem ressaltado, pois, o deslocamento da liberdade para a igualdade, o qual trouxe a reboque, de forma inarredável, um recrudescimento da força estatal sobre o particular, com gritante ampliação do poder de polícia para muito além da área da segurança, o qual passou a consistir na limitação do “(...) *exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público, qualquer que seja sua natureza*”⁸³. Daí que conclui a insigne Professora que “(...) *o Estado Social de Direito produziu um direito administrativo em que o equilíbrio “direitos individuais – prerrogativas públicas” pende para o lado destas últimas*”⁸⁴.

Bem se vê, portanto, que no Estado de Direito, com as subdivisões que lhe propõe a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro em Estado Liberal e Estado Social, o poder da Administração Pública sempre extrapolou de alguma forma as amarras que a ele vinha-se tentando impor. Se no Estado Liberal o princípio da legalidade parecia ser uma grande barreira central às investidas da Administração sobre os direitos do particular, viu-se que pelos flancos a Administração avançava com atos discricionários, os quais não se submetiam àquele primado, tampouco a qualquer outro limite que advinha da Constituição. No Estado Social, por sua vez, a Administração Pública, isto é, o Poder Executivo, tornou-se um superpoder, o qual passa a ser inclusive fonte legislativa, na sombra do qual se apequenam tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Judiciário. E especificamente sobre o Poder Judiciário no Brasil no ambiente do Estado Social, sentencia a Professora das Arcadas: “*O problema ainda se agravou no direito brasileiro pelo desprestígio de Poder Judiciário, o que se explica não só pela sua dependência, já referida, em relação ao Poder Executivo, como também pelo despreparo dos magistrados em matéria de direito público, em especial o administrativo. Enquanto na França e em outros países de contencioso*

⁸¹ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 28.

⁸² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, pp. 30-33.

⁸³ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 35.

⁸⁴ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 37.

*administrativo, a contribuição da jurisprudência foi e é decisiva para a elaboração dos princípios desse ramo do direito, no Brasil essa contribuição é quase nula, porque há apego excessivo ao formalismo da lei, sem grande preocupação com o Direito*⁸⁵. De fato, a timidez do Poder Judiciário diante de atos da administração pública atentatórios a direitos individuais não ficou no passado, eis que ela ainda é gritante na jurisprudência atual, em que pululam, em claro e indevido atalho para evitar-se a censura direta de atos da administração pública vergastados em ações judiciais, expressões como “presunção de legalidade dos atos da administração” e “impossibilidade de análise do mérito do ato administrativo”.

Situação desse jaez acaba por descolar o Direito do plano social que ele visa a disciplinar, a ponto de torná-lo insatisfatório aos anseios da sociedade, impondo reformas sem as quais, em último grau, mudanças surgem em momentos históricos pela brusca via revolucionária. Foi, pois, em busca do preenchimento com justiça do vazio representado pelo formalismo legal que, pela via constitucional, houve transformações que culminaram no Estado Democrático de Direito. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro: *“As consequências negativas produzidas pelo positivismo formalista (Estado Legal) e o insucesso do chamado Estado Social na conquista dos valores tão apregoados pelo liberalismo acabaram por provocar reações no plano jurídico-constitucional, em que se procuraram introduzir novas concepções pretensamente mais aptas para produzir a justiça social. Acrescenta-se ao conteúdo do Estado Social de Direito um elemento novo, que é a participação popular no processo político, nas decisões de Governo, no controle da Administração Pública*⁸⁶. Em breve síntese da lavra da própria administrativista das Arcadas: *“Daí hoje falar-se em Estado Democrático de Direito, que abrange os dois aspectos: o da participação popular (Estado Democrático) e o da justiça material (Estado de Direito)*⁸⁷.

José Afonso da Silva, observando a mesma evolução estatal ora em tela, aponta que *“(...) o Estado de Direito, quer como Estado Liberal quer como Estado Social de Direito, nem sempre caracteriza Estado Democrático*⁸⁸. Ao revés, brada o ilustre constitucionalista sobre o Estado Democrático, ao marcar que se trata de algo além de uma forma de representação popular: *“Este se funda no princípio da soberania popular, que*

⁸⁵ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 38.

⁸⁶ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 40.

⁸⁷ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 40.

⁸⁸ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 117.

*impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento. Visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana*⁸⁹.

Nesse estágio do Direito as garantias individuais erguem-se sobremaneira, em claro alçamento do cidadão a uma situação equânime diante da administração pública. Conclusão dessa estirpe alcançou Marcelo Neves ao dissertar sobre a relação entre o político e o jurídico em estudo que tem o Estado Democrático de Direito como núcleo: “(...) *Se, de um lado, o direito é posto basicamente por decisões políticas, de outro, a diferença entre lícito e ilícito passa a ser relevante para os órgãos políticos supremos, inclusive para os procedimentos eleitorais de sua escolha. Disso resulta também uma relação sinalagmática entre Estado como pessoa jurídica ou governantes (sem sentido amplo) e cidadãos. Por um lado, o ordenamento jurídico constitucional confere competências, direitos e prerrogativas para o Estado ou governantes, mas também lhes impõe deveres e responsabilidades perante os cidadãos, grupos sociais e organizações privadas. Por outro lado, embora a ordem jurídica prescreva deveres, ônus e responsabilidades dos indivíduos e organizações perante o Estado, também lhes atribui direitos e garantias fundamentais de natureza individual e coletiva. Nesse sentido, o direito não se apresenta simplesmente como mecanismo de justificação do poder ou como instrumento de dominação, mas também serve à delimitação e ao controle do poder. Há como que um re-entry (Spencer Brown) da distinção entre lícito e ilícito no interior do sistema político*”⁹⁰.

E uma vez firmada uma relação sinalagmática entre Estado e cidadãos, continua Marcelo Neves: “*Em termos sistêmicos-teoréticos, é possível, portanto, caracterizar o Estado de Direito como espaço de entrecruzamento horizontal de dois meios de comunicação simbolicamente generalizados: o poder e o direito. (...) Ao contrário do modelo hierárquico unilateral “poder → direito” e “soberano → súdito”, que encerra imobilidade e inflexibilidade, o esquema circular “poder ↔ direito” e “Estado ↔ cidadania” importa ampliação de possibilidades através de controles e limitações mútuas, ou seja, aumento de complexidade mediante redução de*

⁸⁹ Curso de Direito Constitucional Positivo, p. 117.

⁹⁰ Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil, pp. 90-91.

complexidade”⁹¹. No Estado Democrático de Direito não se fala mais, portanto, em supremacia do poder estatal diante do particular, mas sim em distribuição de direitos e deveres tanto para o Estado quanto para os particulares, importante claramente um caráter sinalagmático nas relações entre Estado e particulares, o que reforça a equidade das partes nessas relações, a exemplo das relações jurídico-tributárias, em que se compõem em igualdade competências tributárias e direitos fundamentais.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, na esteira daquelas reações jurídico-constitucionais mencionadas por Maria Sylvia Zanella Di Pietro quando em xeque a insuficiência do positivismo formalista, é bastante pródiga nesse intento de garantia dos direitos fundamentais, no que se inclui uma efetiva participação do particular não apenas na escolha de seus representantes, mas também e principalmente nas próprias atividades do Estado. De seu preâmbulo a diversos dispositivos ao longo de seu texto, a Constituição Federal de 1988, expressamente conformadora do Estado Democrático de Direito, reitera de diversas maneiras e para situações distintas a participação popular, dentre as quais ora destacamos, por maior proximidade com o tema em estudo, o direito à informação (art. 5º, XXXIII) e o direito de petição (art. 5º, XXXIV, *a*), com seus remédios no próprio Texto Constitucional (art. 5º, LXXII e LXIX), do que acreditamos ser um corolário o direito de ser ouvido ou o direito de audição. É da obra da citada administrativista a seguinte passagem: “*Além da parte introdutória da Constituição, onde se afirmam os seus princípios fundamentais, em vários outros dispositivos se revela a preocupação com determinados valores a serem observados no desempenho da função estatal e, dentro desta, da função administrativa a cargo da Administração Pública. Esta já não está mais submetida apenas à lei, sem sentido formal, mas a todos os princípios que consagram valores expressos ou implícitos na Constituição, relacionados com liberdade, igualdade, segurança, desenvolvimento, bem-estar e justiça*”⁹².

Ainda sobre direitos fundamentais, ensina Canotilho: “*Tal como são elemento constitutivo do Estado de Direito, os direitos fundamentais são um elemento básico para a realização do princípio democrático. (...) De acordo com o que se acaba de dizer, os direitos fundamentais serão estudados enquanto direitos jurídico-positivamente constitucionalizados. Sem esta positivação jurídico-constitucional, ‘os direitos do homem são esperanças, aspirações, idéias, impulsos, ou, até, por vezes, mera retórica política’*,”

⁹¹ *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*, pp. 91-92.

⁹² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 46.

mas não direitos protegidos sob a forma de normas (regras e princípios) de direito constitucional (Frundrechtsnormen). Por outras palavras, que pertencem a Cruz Villalon: 'onde não existir Constituição não haverá direitos fundamentais. Existirão outras coisas, seguramente mais importantes, direitos humanos, dignidade da pessoa; existirão coisas parecidas, igualmente importantes, como as liberdades públicas francesas, os direitos subjectivos públicos dos alemães; haverá, enfim, coisas distintas como foros ou privilégios'. Daí a conclusão do autor em referência: os direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que encontram reconhecimento nas constituições e deste reconhecimento se derivem conseqüências jurídicas'⁹³.

Sem dúvida alguma o Estado Democrático de Direito, com a proteção maior que defere aos direitos fundamentais, inexistente sem uma Constituição que assim prescreva e, repisando ainda que à exaustão, a Constituição Federal do Brasil de 1988 é um grande exemplo de proteção ao Estado Democrático de Direito. Como bem destaca Heleno Torres: *"(...) No Brasil, o preâmbulo, o art. 1º, caput, o art. 5º, XLIV, e o art. 91, caput e § 1º, IV, fazem expressa referência ao "Estado Democrático", contudo é o art. 5º que efetivamente prescreve a constituição da República Federativa do Brasil como "Estado Democrático de Direito". Nossa constituição, a exemplo da espanhola, ao antecipar o "Democrático" ao "Direito" do "Estado", marca o interesse em conferir primazia aos direitos dos indivíduos sobre qualquer forma ou estrutura de direito, cujas restrições ou limitações somente poderão ser admitidas no limite do quanto seja necessário para cumprir o "interesse geral", mas sem afetações ao conteúdo essencial dos direitos e liberdades, como veremos mais adiante. Com isso, mais do que um Estado de Direito, tem-se um Estado de direitos democráticos, amparado em valores que devem ser concretizados na sua máxima efetividade, todos garantidos pelo princípio de segurança jurídica material*"⁹⁴.

Das lições acima reproduzidas inferimos premissa no sentido de que os direitos individuais constituem o Estado de Direito e alicerçam o Princípio Democrático, para o que muito se destaca o Princípio do Devido Processo Legal, o qual carrega em seu cerne a ora defendida equidade entre agente fiscal e contribuinte nos caminhos do procedimento administrativo de fiscalização tributária, conforme evidenciado por Carlos Roberto de Siqueira Castro: *"(...) Ao romper as fronteiras do Direito Interno e alçar vôo às planícies do internacionalismo, como de resto sucedeu com a maioria dos direitos*

⁹³ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 377.

⁹⁴ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 131-132.

fundamentais que grangearam prestígio e consagração nas constituições do 2º pós-guerra neste século, a garantia do devido processo legal emancipou-se da conotação estritamente anglo-saxônica, cuja genialidade lhe deu projeção e merecido acatamento. Transformou-se, assim, num verdadeiro requisito da organização democrática contemporânea, que passou a exigir nas relações entre o Estado e os indivíduos um mecanismo de contenção dos abusos de autoridade, capaz de operar como uma espécie de compensação para a sociedade em face do natural predomínio do Poder Público no Estado intervencionista da atualidade. Busca-se conferir aos processos e procedimentos em que contracenam competências estatais, de um lado, e interesses individuais ou meta individuais, de outro lado, uma relação de “equipotência” que elimine (ou muito diminua) os desequilíbrios entre o público e o privado, de maneira a democratizar a atuação do Estado”⁹⁵.

São tremendos, portanto, os avanços da proteção aos direitos dos indivíduos em resposta ao recrudescimento do poder estatal evidente no Estado Social⁹⁶, o qual, diversamente do incontrolável Estado de Polícia, via-se submetido aos limites da legalidade, eis que representativo de uma específica fase política do Estado de Direito, mas uma legalidade que ainda perpetuava uma ascepção de “Poder Estatal” que carregava consigo indisfarçável pretensão de superioridade em relação aos denominados “súditos”, expressão descabida cuja utilização ora admitidos justamente para destaque da desigualdade nas relações Estado-particular. No Estado Democrático de Direito, por sua vez, preza-se o equilíbrio dessa balança, no qual “(...) o papel dos direitos fundamentais deixa de ser o de meros limites da atuação estatal para transformar-se em instrumentos jurídicos de controle de sua atividade positiva, que deve estar orientada para a possibilitar a participação dos indivíduos e dos grupos no exercício do poder (...)”, como aponta Mareia Sylvia Zanella Di Pietro⁹⁷, quem, trazendo essa ideia basilar do Estado Democrático de Direito para sua perpetuação nos dias atuais, observa-lhe as seguintes características, originalmente destacadas: “**Desenvolve-se a idéia de partilhar com o particular a proteção do interesse público, pelo entendimento de que essa proteção não constitui prerrogativa do Estado. (...). Democratiza-se a Administração Pública, com a implantação de novas formas de participação do cidadão, seja para garantir a**

⁹⁵ *O Devido Processo Legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, pp. 372-373.

⁹⁶ Mais uma vez lembrando que o Estado Social não conforma uma espécie de Ordem Jurídica, mas apenas um momento histórico-político caracterizado por uma maior atenção do Estado ao bem-estar dos cidadãos em resposta às injustiças crescentes do antecedente Estado Liberal, sendo que ambos, Estado Liberal e Estado Social, representam apenas diferentes políticas de Estado que predominaram historicamente sob o manto de uma Ordem Jurídica denominada Estado de Direito.

⁹⁷ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 50.

transparência e o controle, seja para ampliar as formas de colaboração privada com o poder público, por meio de diferentes tipos de parceria (concessão e permissão de serviços públicos, convênios, contratos de gestão, terceirização)”⁹⁸.

Bem se vê, na atual fase do Estado Democrático de Direito, uma enorme transformação nas relações entre Estado e particular com vistas a uma efetiva participação deste, o que se nota em diversas áreas da atividade administrativa. Todavia, quando em foco a atividade de arrecadação e fiscalização tributárias, a par do uso de avançadas tecnologias em favor da administração, não se nota qualquer avanço dessa atividade administrativa sob influência do Estado Democrático de Direito, o que é inadmissível.

A esse respeito sentencia Heleno Torres: “(...) *Avançar na democratização das relações tributárias é o grande desafio das reformas urgentes que se impõem à nossa legislação tributária. E é este o papel do jurista do Direito Tributário dos nossos tempos*”⁹⁹. E sobre tal ansiada democratização das relações tributárias, explica-lhe o alcance: “*A procedimentabilidade democrática da tributação, de fato, cobra a participação ativa do contribuinte em todas as suas fases, não apenas como simples “pagador” de tributos, mas como destinatário e intérprete qualificado das leis tributárias*”¹⁰⁰.

Ainda nos dias de hoje, em que a participação do particular em procedimentos administrativos é indispensável, em muitos casos sob pena de nulidade, no procedimento de fiscalização tributária, ao revés, o contribuinte continua a carregar a pecha de acusado, limitado a manifestar-se sob tempo e modo que melhor convier à administração fiscal, isso se a ela convier tal manifestação, como se em jogo estivesse apenas o interesse do fisco e não o interesse público. Ora, a arrecadação tributária perfaz importantíssimo interesse público que concorre sobremaneira para a capacidade do Estado de atender a suas finalidades, o qual, como dito e já repisado, deve ser zelado tanto pela administração quanto pelos particulares, do mesmo modo que atende ao interesse público a arrecadação tributária clara, transparente e perfeitamente alinhada com as diretrizes constitucionais e os direitos fundamentais que elas veiculam, entre os quais estão as limitações constitucionais ao poder de tributar. Dessa cooperação entre partes iguais é que há de resultar a arrecadação de que a administração fiscal não pode abrir mão, da

⁹⁸ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, pp. 54-55.

⁹⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 165.

¹⁰⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 165.

mesmíssima forma que não pode ela avançar para além dos limites constitucionais de sua competência tributária, num jogo cujo resultado evidentemente tende mais facilmente ao ideal se preservada a igualdade de participação entre fisco e contribuinte.

Adiante retomaremos essa inegável igualdade entre Fisco e contribuinte no bojo do procedimento de fiscalização tributária, não sem antes dissertarmos sobre a procedimentalidade inerente ao Estado Democrático de Direito e, por sua inegável importância ao tema, sobre o Princípio do Devido Processo Legal. Previamente a isso, porém, cumpre-nos circunscrever o tema do presente trabalho à seara tributária, sobre o que trataremos no Capítulo imediatamente a seguir.

V. ESTADO E TRIBUTAÇÃO

Superados os capítulos precedentes, os quais julgávamos indispensáveis para a fixação de premissas que ora se nos mostrarão bastante úteis, urge adentrar à seara do Direito Tributário, em que tais premissas revelar-se-ão na construção de novas premissas que informarão os caminhos que seguiremos no restante do presente trabalho, até alcançarmos nossas conclusões. Entre tais premissas descortinam-se a incontornável submissão de tudo o que virá adiante – e obviamente de tudo o que o Direito visa a disciplinar - ao Estado Democrático de Direito, erguendo proteção máxima aos direitos fundamentais nas relações entre Estado e particular, resguardando-os por meio de instrumentos de controle inerentes à procedimentalização que lhe é característica e própria para a conformação dos atos do Estado aos limites que a Constituição impõe-lhes em defesa do particular.

Essa permissão do Estado Democrático de Direito mostrar-se-á relevantíssima para a conformação que se fará a seguir da relação jurídica tributária como uma relação obrigacional, com o que se afasta a vetusta e nefasta característica de relação de poder ou potestade que até hoje aqui e acolá tenta-se imprimir a tal relação jurídica¹⁰¹, do que resultaria uma inadmissível iniquidade entre Estado e particular nessa relação. Ao contrário disso, trilhando o caminho a que nos propusemos sob a luz do que já foi dito acima, pontuaremos a relação jurídica tributária como evidente relação jurídica obrigacional, firmando-se, com isso, uma igualdade entre as partes que nela relacionam-se: o Estado e o particular. É nesse caminho de recusa à submissão do particular ao Estado, mas sim à submissão do Estado e do particular ao Estado Democrático de Direito constitucionalmente garantido, que seguiremos com vistas a alcançarmos, mais adiante, o procedimento de fiscalização tributária propriamente dito.

Porém, antes da definição da natureza da relação jurídica tributária com vistas à definição de que, a partir do exercício da competência tributária nos estritos termos delineados na Constituição, o Estado torna-se sujeito de direitos e deveres em medida

¹⁰¹ Nessa linha que ora combatemos, ver: BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Buenos Aires, 1951; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Natureza Jurídica da Obrigação Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 152, pp. 55-74; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Aplicação da Lei Tributária*. In Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano VII, nº 9 – Dezembro de 2006, pp. 35-65; JUSTEN FILHO, Marçal. *Natureza Jurídica da Relação Tributária*. In Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 128, julho/setembro de 1999, pp. 51-62

exatamente referente aos direitos e deveres que o Sistema Constitucional Tributário prescreve ao particular, convém apontarmos alguns problemas há muito verificados na *praxis* tributária e que decorrem ou agravam-se com o solapamento do direito do contribuinte, como parte em mesmo patamar que o Estado, a uma efetiva participação no procedimento de fiscalização tributária. Para tanto, num corte histórico que nos permitimos com vistas à objetividade, partiremos de Adam Smith, com base em quem, após breve síntese de sua obra, exploraremos especialmente a atualidade de suas “máximas da economia na cobrança e da certeza”, as quais atingem em cheio o núcleo de nosso trabalho.

Com base na “máxima da economia na cobrança” trazida aos dias correntes pretendemos demonstrar os prejuízos da reinante “cultura do litígio” que atualmente leva ao processo administrativo tributário – e posteriormente ao processo judicial – questões cuja efetiva participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, firmado nos moldes do discurso racional voltado ao entendimento e possibilitado pela igualdade de forças entre agente fiscal e contribuinte, poderia evitar, atribuindo efetividade ao princípio da eficiência administrativa plasmado na Constituição Federal de 1988. Ademais, também com base na “máxima da economia da cobrança” o direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária mostra-se adequado para minimizar outro danoso e inegável efeito da sujeição à fiscalização e de seu eventual resultado, o lançamento tributário – mormente quando ilegal -, que sem dúvida alguma oneram o contribuinte ao causar-lhe embaraços à própria livre iniciativa (Adam Smith aludia a “vexame”), da qual, ao fim e ao cabo, depende a própria arrecadação que participa de seus resultados. Ou seja, a fiscalização tributária, em respeito ao positivado princípio da eficiência, deve ter em mira um menor custo tanto para o Estado quanto para o particular a ela submetido.

Já com base em uma das feições que o filósofo escocês atribui à sua “máxima da certeza”, igualmente trazida a tempos presentes, pretendemos demonstrar que a inaceitável condição de acusado comumente atribuída ao contribuinte em fiscalização tributária, a qual decorre em grande medida da já vencida ideia de relação de poder erroneamente atribuída à relação jurídica tributária e que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito, acaba por dificultar o controle de desvios da administração pelo contribuinte “submisso”, para o que o firmamento da ora defendida igualdade entre as partes representa um grande avanço.

Tais ideias serão melhor esmiuçadas a seguir, com as quais acreditamos que o direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária começará a ganhar forma e peso, o que incrementaremos nos capítulos subsequentes, em especial com uma análise do próprio procedimento administrativo no Estado Democrático de Direito. Por ora, vejamos, então, a evolução – para o que partimos de Adam Smith – de ideias limitadoras da atuação estatal no bojo da fiscalização tributária e sua convolação em direitos fundamentais no atual Estado Democrático de Direito, bem como a confirmação da igualdade entre as partes nesse específico procedimento administrativo a partir da inarredável igualdade entre Estado e contribuinte que decorre, também a partir do Estado Democrático de Direito, do caráter obrigacional das relações jurídicas tributárias.

V.1. A PARTIR DE ADAM SMITH: OS PRINCÍPIOS DA ECONOMIA NA COBRANÇA DE TRIBUTOS (EM PROL DA EFICIÊNCIA DA ARRECADAÇÃO E DA MENOR ONEROSIDADE AO PARTICULAR) E DA CERTEZA (CONTRA DESVIOS DE AGENTES FISCAIS)

É sabido que na história da humanidade os tributos surgem muito antes do período iluminista que propiciou a Adam Smith manifestar suas ideias, os quais, porém, eram bastante diversos do conceito atual de tributo, em especial do conceito vigente no Brasil¹⁰². Exemplos disso são os impostos cobrados, entre outros locais e tempos históricos, na Grécia antiga, no antigo Egito, na Roma antiga em fases e formas diversas e na Idade Média que culminou no Absolutismo¹⁰³, antecedendo que foi das reformas iluministas de que Adam Smith é um dos principais atores.

A par dessas outras manifestações tributárias ao longo da história da humanidade oportunamente pinceladas em capítulo à frente, o estudo das ideias de Adam Smith sobre o tema a nós torna-se bastante caro, mormente diante da lucidez que já apresentava no Século XVIII para problemas que se agravam a cada dia em nosso atual Sistema Constitucional Tributário, entre eles: o custo dos tributos, ora mais nos interessando o custo da arrecadação tributária, para o que a proliferação de litígios contribui sobremaneira; e o cenário profícuo para arbitrariedades das autoridades fiscais diante da complexidade da legislação tributária e, também, da equivocada ideia de submissão do particular aos agentes da administração. É aí, pois, que nossa proposta, baseada no aumento da indispensável participação do contribuinte, de aumentar o diálogo entre o fisco e o contribuinte no procedimento de fiscalização tributária com o intuito de evitar o litígio guarda vínculo com o presente capítulo e, mais do que isso, tem nele um ponto de partida.

¹⁰² “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sobre a insuficiência do conceito de tributo tal qual prescrito no CTN, ver TORRES, Ricardo Lobo; *O Conceito Constitucional de Tributo, in Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, pp 559-593.

¹⁰³ Sobre uma breve análise dos tributos ao longo da história, ver: TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 574 e seguintes.

Todavia, antes da abordagem das máximas da “economia na cobrança” e da “certeza” formuladas por Adam Smith, temos de situar o ambiente histórico em que tais “princípios tributários” foram gestados, de modo a bem compreendê-los para trazê-los aos dias correntes. Essa compreensão histórica centra-se em uma prévia síntese da teoria de Adam Smith sobre tributação, a qual está inserta numa filosofia social formulada pelo referido autor e que remonta à origem histórica do Estado e à sua evolução, o que retomaremos adiante quando em foco o interesse público. Mais próximo ao tema ora explorado, em sua teoria o filósofo escocês apresenta uma proposta de gênese histórico-social do “benefício” e da “capacidade contributiva” ao definir sua máxima da “qualidade” do tributo; antecipa a raiz do que hoje conhecemos por “seletividade” baseada na essencialidade ou não de bens ao tratar da “conveniência de pagamento” como outra máxima tributária; desenvolve a máxima da “economia da cobrança” ao propor que o tributo custe o mínimo possível à coletividade; e formula a derradeira máxima da “certeza” contra arbitrariedades dos cobradores de impostos.

As duas últimas máximas desenvolvidas por Adam Smith mais nos interessam, mas, por dever de justiça, trataremos de todas elas, as quais, bem na linha iluminista, buscavam eliminar arbitrariedades e trazer segurança ao indivíduo, antecipando o que hoje conhecemos como princípios tributários.

Ao conceituar o princípio da qualidade do imposto, Adam Smith já se envereda por o que viria a ser a capacidade contributiva, relacionando-a diretamente aos princípios do benefício e do sacrifício. Ou seja, dado o benefício que o indivíduo obtém ao utilizar-se do Estado como campo para o exercício de sua livre iniciativa, com a qual obtém riqueza, deve o indivíduo, com vistas à manutenção desse Estado protetor, custeá-lo na medida dessa riqueza obtida, o que se identifica bastante com o princípio da capacidade contributiva, ao menos com uma de suas acepções. Aliás, Ricardo Lobo Torres, em diversas passagens do Volume II de seu Tratado, atribui a Adam Smith a formulação do princípio da capacidade contributiva¹⁰⁴, ressaltando o conceito de benefício¹⁰⁵, em Adam Smith, como uma das justificações para o princípio da capacidade contributiva. Fernando Aurélio Zilveti, em sua obra dedicada ao tema, também atribui a Adam Smith a formulação

¹⁰⁴ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, p. 288.

¹⁰⁵ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*, p. 294.

do princípio da capacidade contributiva, mencionando a relação que o filósofo iluminista faz entre tal princípio e o benefício decorrente da proteção do Estado¹⁰⁶.

Destarte, tomando o Estado como um ente necessário ao indivíduo para que este, movido em benefício próprio, busque riqueza por meio de sua iniciativa livre, mas sendo certo, de outro lado, que o Estado necessita de recursos para propiciar ao indivíduo essa liberdade para concorrer em busca de seu bem-estar, o princípio do benefício era, ao fim e ao cabo, a própria legitimação da tributação, entendida como inarredável custo do benefício auferido pelo indivíduo. Nesse sentido e ainda dentro do conceito iluminista de negação às arbitrariedades, para que tal custeio não seja arbitrário impõe-se que ele seja individualmente proporcional ao citado benefício, alcançando-se, pois, o conceito nuclear de capacidade contributiva. É, assim, da necessidade de um Estado mantenedor da segurança e protetor do indivíduo contra arbitrariedades que este àquele submete-se, custeando-o como contrapartida ao benefício que lhe é proporcionado e que lhe permite gerar riqueza, a qual, por sua vez, confere a tal indivíduo capacidade para o aludido custeio do Estado, entre cujas tarefas primordiais está o combate a arbitrariedades e a defesa da justiça, que, já de início, deve fazer-se presente na justa medida da citada capacidade contributiva individual.

Nesses termos, a função estatal maior é que justifica que a riqueza obtida em seu ambiente pelo indivíduo atribua a este capacidade para contribuir, o que descortina um sentido de capacidade contributiva *lato sensu*, ao mesmo tempo em que uma das facetas desse mesmo benefício estatal, a defesa da justiça, impõe que a contribuição individual seja proporcional ao benefício individual, atribuindo à capacidade contributiva um conteúdo *stricto sensu*¹⁰⁷.

A noção de Estado por Adam Smith demonstra que o homem, com seu ímpeto egoísta, pensa somente em seu próprio bem-estar, com vistas ao qual, diante das incertezas de uma outra opção qualquer, submete-se a uma organização estatal que lhe propicie meios para tanto. Essa organização estatal deve conferir ao indivíduo segurança interna e externa, bem como infra-estrutura e instituições capazes de garantir suas iniciativas egoístas, por

¹⁰⁶ *Princípio de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, p. 143.

¹⁰⁷ Em sentido que tem sua gênese em Adam Smith, Regina Helena Costa, em famoso trabalho sobre o tema, divide capacidade contributiva em absoluta e relativa. A absoluta ou objetiva aparece “(...) quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstram aptidão para concorrer às despesas públicas”. Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva “(...) opera como critério de graduação dos impostos (...)”, como base no que afirma que “(...) o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”. (*Princípio da Capacidade Contributiva*, pp. 27-31)

força das quais, incoscientemente, ele se aperfeiçoa por exigência da concorrência, ao mesmo tempo que contribui para o aumento do bem-estar geral.

Todavia, esse Estado protetor da livre iniciativa necessita de recursos para garantir a segurança e o ambiente suficientes ao desenvolvimento de tais atividades individuais racionalmente egoístas e irracionalmente promotoras do bem-estar coletivo. Esse é o custo (sacrifício) do benefício que o Estado proporciona ao exercício da livre iniciativa individual, o qual justifica a imposição tributária sobre a riqueza produzida em determinado ambiente estatal.

Em outras palavras, o Estado necessário ao desenvolvimento das atividades individuais precisa manter-se de alguma forma, fazendo-o, então, às custas da riqueza nele produzida, o que legitima a instituição de tributos sobre fatos sociais que denotam alguma capacidade econômica. Essa capacidade para contribuir para o custeio das despesas do estado conforma a capacidade contributiva.

Porém, é inegável que o Estado que propicia o desenvolvimento da livre iniciativa somente pode fazê-lo em um ambiente de certeza, segurança e justiça, com base no que é forçoso concluir que a igualdade irrompe como um valor indissociável desse ambiente social, sem a qual o indivíduo seria relegado novamente a incertezas, em um retrocesso na evolução da sociedade. Por conseguinte, se, em sua acepção objetiva ou absoluta, o princípio da capacidade contributiva funciona como fundamento jurídico do tributo (benefício), este mesmo princípio funciona, em sua acepção subjetiva ou relativa, como limitador da tributação (sacrifício), preservando um mínimo necessário para a subsistência, impedindo o confisco enquanto expropriação patrimonial do indivíduo e, nesse intervalo tributável, impondo uma tributação proporcional à capacidade contributiva daquele indivíduo especificamente tomado. Eis aqui a máxima da qualidade, assim descrita por Adam Smith: *“Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado. A despesa do Governo para os indivíduos de uma grande nação é semelhante à despesa de administração para os co-arrendatários de uma grande herdade, obrigados a contribuir na proporção de seus respectivos lucros na herdade. Na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou desigualdade de tributação. (...)”*¹⁰⁸.

¹⁰⁸ *Riqueza das Nações*, p. 485-486.

Noutro giro, ao propor sua máxima da “conveniência de pagamento”, assim afirma Smith: *“Todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte pagar. Um imposto sobre a renda da terra ou das casas, pagável no mesmo prazo em que tais rendas são geralmente liquidadas, é lançado na altura em que é mais provável de satisfazer as conveniências do contribuinte; ou, quando ele tem mais probabilidades de ter com que pague. Os impostos sobre tais bens de consumo como artigos de luxo são finalmente pagos pelo consumidor e geralmente de um modo que lhe é muito conveniente. Paga-os aos poucos, quando tem ocasião de comprar bens. Como também tem liberdade de comprar ou não, como lhe aprouver, a culpa é toda dele se acaso sofrer qualquer inconveniência considerável devido a tais impostos”*¹⁰⁹.

Notamos que tal máxima diz com a facilidade do contribuinte para pagamento do tributo, ou seja, é mais fácil arrecadar na medida em que se facilita ao contribuinte pagar. Além disso, façamos referência a menção a bens de luxo acima estampada na lição de Adam Smith. É bem verdade que, conquanto ali citada, não é exatamente da descrição da máxima da “conveniência de pagamento” que se extrai de sua obra a raiz da seletividade, mas frisamos que, no mesmo Volume II de “A Riqueza das Nações”, assim Adam Smith aborda os bens sujeitos a Impostos sobre Bens de Consumo: *“Os bens de consumo ou são de primeira necessidade, ou de luxo. Por bens de primeira necessidade entendo não só os que são indispensáveis para o sustento, mas todos os que o costume do país considera indigno para as pessoas não as possuírem, mesmo as das classes mais baixas. (...) Sobre bens de primeira necessidade eu compreendo não só aquelas coisas que nutrem, mas as que as regras estabelecidas da decência tornaram necessárias às pessoas de mais baixa condição. A todas as outras coisas eu chamo de bens de luxo, sem querer, com essa denominação, lançar a mais pequena censura contra o seu uso moderado. (...)”*¹¹⁰.

Prosseguindo nas máximas tributárias de Adam Smith, vejamos, já não sem tempo, uma daquelas que nos interessa para os fins propostos no presente trabalho. Trata-se da “máxima da economia na cobrança”. Essa máxima a nós mostra-se extremamente importante, talvez não pelas experiências que levaram Adam Smith a concebê-la, mas por causas que, se por ele analisadas atualmente, provavelmente integrariam o rol de justificativas de sua criação. A esse respeito vejamos que o filósofo escocês assim descreve

¹⁰⁹ *Riqueza das Nações*, p. 487.

¹¹⁰ *Riqueza das Nações*, pp. 559-560.

a “máxima da economia na cobrança”: *“Todo o imposto deve ser architectado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público. Um imposto pode tirar ou afastar do bolso das pessoas muito mais do que arrecada para o tesouro público das quatro maneiras seguintes. Em primeiro lugar, o seu lançamento poderá requerer um grande número de oficiais cujos ordenados podem consumir a maior parte do produto do imposto e cujos emolumentos podem impor outra taxa adicional sobre o povo. Em segundo lugar, pode obstruir a iniciativa das pessoas e desencorajá-las de se aplicarem em certos ramos de negócio que poderiam garantir sustento e emprego a grande número de pessoas. Enquanto obriga as pessoas a pagar, pode deste modo diminuir ou talvez destruir alguns dos fundos que poderiam proporcionar-lhes a fazer tal. Em terceiro lugar, pela confiscação e outras sanções em que incorrem esses infelizes, tentando, sem êxito, evadir-se dos impostos, pode muitas vezes levá-los à ruína, e desse modo acabar com o benefício que a comunidade poderia ter recebido do investimento de seus capitais. (...) Em quarto lugar, ao sujeitar o povo a frequentes inspecções e ao exame odioso dos cobradores de impostos, pode expô-lo a desnecessárias dificuldades, vexames e opressões. (...) É numa ou noutra dessas quatro diferentes maneiras que os impostos são frequentemente mais onerosos para as pessoas do que benéficos para o soberano”*¹¹¹.

Dos fundamentos arremetidos por Adam Smith para a formulação da “máxima da economia na cobrança” interessa-nos o que ele identificara como custo direito dos tributos refletido no número de oficiais para seu lançamento, assim como as dificuldades, vexames e opressões ocorridas em inspecções tributárias.

No que diz respeito ao custo da arrecadação, é bem verdade que, nos dias correntes, a maciça predominância dos tributos sujeitos a lançamento por homologação levou à transferência desse custo aos particulares. Porém, isso não retira a crítica ao custo do tributo, eis que, ao fim e ao cabo, seja pelas despesas públicas com agentes fiscais, seja com a despesa privada na apuração, declaração e recolhimento dos tributos, trata-se igualmente de custo arcado pela sociedade. Sobre o tema e traçando um paralelo entre Eficiência e sua proposta de Praticabilidade no Sistema Constitucional Tributário, Regina Helena Costa¹¹² assim bem ressalta: *“Dentro da maior noção de eficiência, cremos ser possível deduzir, no Direito pátrio, princípio apontado no direito tributário espanhol, qual seja, o da limitação de custos indiretos, segundo o qual há que se minimizar os custos*

¹¹¹ *Riqueza das Nações*, pp. 487-488.

¹¹² *Praticabilidade e Justiça Tributária*, p. 148.

indiretos derivados das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias”.

Ainda nessa linha, mas expandindo o campo de visão, pouco se fala do custo do tributo relacionado ao contencioso que gera. O pouco que se fala, geralmente, tem por objeto o custo judicial decorrente das contendas tributárias, mas é certo que parte dos lançamentos tributários desconstituídos pelos Tribunais Administrativos Tributários sequer existiria se os procedimentos de fiscalização fossem pautados pelo direito de participação do contribuinte na coleta de provas, sendo igualmente certo que qualquer contribuição ao desafogamento das Cortes Administrativas ou, melhor ainda, à redução de estruturas e, conseqüentemente, dos custos de tais lides administrativas representaria diretamente economia na arrecadação tributária e, portanto, incremento no resultado das receitas tributárias em feliz e inabitual proporção inversa ao sacrifício suportado pelos contribuintes.

A propósito, a Constituição Federal de 1988 preconiza a eficiência administrativa em seu artigo 37, *caput*¹¹³, o qual, em âmbito federal, conta também com expressa reiteração no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹¹⁴. Denominado princípio da eficiência administrativa, esse axioma mostra-se extremamente próximo à “máxima da economia na cobrança” de tributos instituída por Adam Smith e cai como uma luva ao intento do presente trabalho, haja vista que o destaque que pretendemos atribuir ao direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária possui entre seus intentos diminuir os conflitos entre fisco e contribuinte no bojo da arrecadação tributária, tornando-a, pois, mais eficiente. Aliás, sendo impossível tratar com rigor dessa noção de eficiência na arrecadação tributária sem mencionar Adam Smith, Regina Helena Costa¹¹⁵, em sua obra dedicada a tema que denomina “Praticabilidade” no direito tributário, ao tratar justamente da eficiência, o que faz com referência ao espanhol César García Novoa, pontua: “*César García Novoa afirma que tal diretriz, essencial no ordenamento tributário dos modernos Estados de Direito, enlaça-se com o postulado*

¹¹³ “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 da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”

¹¹⁴ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.”

¹¹⁵ *Praticabilidade e Justiça Tributária*, p. 148.

liberal de “economicidade do imposto”, formulado por Adam Smith como uma das regras fundamentais de imposição. (...)”.

Embora a nós pareça importantíssimo o princípio da eficiência, sofreu ele impactante desprezo pelos Administrativistas pátrios¹¹⁶ quando do advento da Constituição Federal de 1988. Mesmo assim, continuaremos sustentando a importância de tal Princípio, não de forma ampla no Direito Administrativo, eis que essa seara não nos compete, mas ao menos na Administração Tributária, para o que ora nos valem de breve crítica feita por Antonio Carlos Cintra do Amaral: *“Repito: não vejo empecilho a tomar para a ciência do Direito um conceito da ciência da Administração, na medida em que isso seja útil para a compreensão da realidade jurídica. Faço-o sem que com isso admita que o objeto da ciência do Direito seja algo diferente da norma, componente do ordenamento jurídico, ou seja, do Direito brasileiro, pleonasticamente dito positivo (como lembram Norberto Bobbio e Norbert Hoerster). Mas a este passo sinto uma certa perplexidade. Aventurei-me em uma incursão fora da ciência do Direito, busquei na ciência da Administração a distinção entre eficiência e eficácia e acabei constatando que essa distinção, tal como formulada nos termos acima, já existe na ciência do Direito. Mais especificamente na doutrina civilista, que distingue, com clareza, obrigações de meios e obrigações de resultado”*¹¹⁷.

A ineficiência – fatal na iniciativa privada – é extremamente indesejada na administração pública e, em matéria tributária, deve ter especial atenção, haja vista que, sem maiores rodeios, uma arrecadação tributária eficiente presta um grande serviço ao interesse comum, gerando mais riqueza ao Estado com menos sacrifício da sociedade. E, sem dúvida, o princípio da eficiência advém da administração privada, dado que ali é componente indispensável à sobrevivência de qualquer empreendimento, mas assim se incorpora à administração pública, como ensina Hely Lopes Meirelles: *“O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e*

¹¹⁶ Citado por Antonio Carlos Cintra Amaral em exposições sobre o Princípio da Eficiência, “Celso Antônio Bandeira de Mello (“Curso de Direito Administrativo”, 14ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 104) entende que ele “mais parece um adorno agregado ao art. 37”, que não pode ser concebido “senão na intimidade do princípio da legalidade” e, finalmente, que “é uma faceta de um princípio mais amplo, já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’.” Ainda Antonio Carlos Cintra Amaral também anota que Lúcia Valle Figueiredo (“Curso de Direito Administrativo”, 5ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001, p. 63) escreve: “(...) Tais mudanças, na verdade, redundaram em muito pouco de substancialmente novo, e em muito trabalho aos juristas para tentar compreender figuras emprestadas sobretudo do Direito Americano, absolutamente diferente do Direito brasileiro.” (*O princípio da eficiência no direito administrativo*, p. 2).

¹¹⁷ *O princípio da eficiência no direito administrativo*, p. 4.

*rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros*¹¹⁸.

Inserido na redação do citado artigo 37 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 19, de 04 de junho de 1998, já em seu preâmbulo o texto da referida Emenda descortinava seu propósito: *“Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências”*. Ademais, do antecedente Plano Diretor da Reforma do Estado, datado de 1995 e que deu bases para a Emenda Constitucional 19/1999, destacamos passagem extraída de seus objetivos: *“Reformar o Estado significa melhorar não apenas a organização e o pessoal do Estado, mas também as finanças e todo o seu sistema institucional-legal, de forma a permitir que o mesmo tenha uma relação harmoniosa e positiva com a sociedade civil. A reforma do Estado permitirá que seu núcleo estratégico tome decisões mais corretas e efetivas, e que seus serviços – tanto os exclusivos, quanto os competitivos, que estarão apenas indiretamente subordinados na medida que se transformem em organizações públicas não estatais – operem muito eficientemente”*¹¹⁹.

Não há dúvidas, portanto, de que o Princípio da Eficiência, conquanto seja norma jurídica e como tal seu conteúdo desprenda-se do intento do legislador constituinte, continua guardando estreita relação com os fundamentos de sua proposição e é de suma importância e de necessária obediência tanto pelo legislador quanto pelo administrador público, no intuito de racionalizar a administração para que ela obtenha mais com menos. Isto mostra-se extremamente próximo à “máxima da economia na cobrança” de tributos instituída por Adam Smith e cai como uma luva ao intento do presente trabalho, haja vista que o destaque que ora atribuímos ao direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária possui entre seus objetivos melhorar a decisão fiscal que cabe à administração e, com isso, diminuir os conflitos entre fisco e contribuinte no bojo da arrecadação tributária, tornando-a, pois, mais eficiente.

¹¹⁸ *Direito Administrativo Brasileiro*, p.90.

¹¹⁹ <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>, em 16 de setembro de 2012.

E da mesma “máxima da economia na cobrança” acima também destacamos da obra de Adam Smith outra circunstância em que o tributo pode tirar do bolso das pessoas mais do que arrecada, a qual diz com as dificuldades e opressões comumente verificadas em fiscalizações tributárias. É certo, todavia, que atos administrativos que extrapolam seus limites e incorrem em arbitrariedade têm na legalidade seu antídoto. Mesmo assim, visando ao clareamento de uma zona cinzenta, o presente trabalho pretende garantir o direito de participação do contribuinte na fiscalização tributária como parte integrante desse diálogo, o qual deve transcorrer dentro das balizas da moralidade, da boa-fé, do bom-senso e, porque já não dizer, da razoabilidade que deve pautá-lo.

Desse modo, a garantia de maior participação do contribuinte na fiscalização tributária teria por efeito não apenas o prestígio à economia na cobrança de tributos, tornando-o menos litigioso e portanto menos oneroso à sociedade, mas também o maior controle do cidadão contra arbitrariedades e contra dificuldades que em menor grau igualmente dificultam o exercício da atividade econômica, a exemplo de visitas inoportunas, prazos diminutos e de difícil cumprimento, apreensão de documentos indispensáveis à consecução da atividade empresarial etc¹²⁰. Também nesse ponto a garantia do direito de participação do contribuinte retira-o da odiosa, mas frequente, situação de acusado para transformá-lo em partícipe da fiscalização tributária, a qual, como já dito, busca a satisfação do interesse público, que dista do interesse da administração em direção ao interesse da coletividade.

Ademais, vimos frisando a importância da garantia da participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária com vistas à diminuição dos litígios, o que sabemos que não só consome recursos tributários com a estrutura necessária à pacificação dos respectivos conflitos pelo Estado, como também inequivocamente causa prejuízos ao contribuinte. Ora, em que pese a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional¹²¹, não há dúvida de que a simples existência do lançamento tributário reduz a credibilidade do

¹²⁰ A menor onerosidade ao contribuinte está prevista no Projeto de Lei Complementar nº 38/2007, de autoria do Senador Sandro Mabel: “Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial, atendendo ao hoje disposto nos artigos 106 a 112 do Código Tributário Nacional e artigos 620 do Código de Processo Civil”.

¹²¹ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...);

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...).”

contribuinte perante a coletividade na escala do adimplemento fiscal, obstaculizando-lhe oportunidades econômicas e dificultando-lhe a prova de sua própria retidão fiscal, eis que, afora negócios jurídicos bastante simples e corriqueiros, ninguém mais se contenta com certidões positivas com efeitos de negativa a que alude o artigo 206 CTN¹²² para a tomada da decisão negocial, a exemplo de operações de compra e venda ou incorporações. Ao revés, invariavelmente o pretense partícipe do negócio, receoso da sucessão tributária, ultrapassa a constatação de validade daquele citado documento de regularidade fiscal para a investigação do(s) crédito(s) tributário(s) lançado(s) e ainda discutidos em âmbito administrativo, cuja simples existência sem dúvida alguma macula em menor ou maior grau a condição de regularidade fiscal do contribuinte.

Ou seja, não há dúvida de que, conquanto o Código Tributário Nacional prescreva à certidão positiva com efeitos de negativa os mesmos efeitos da certidão negativa de débitos tributários (CND), o contribuinte que não possui contra si quaisquer lançamentos tributários ostenta um grau maior de credibilidade em relação ao contribuinte que, mesmo insurgindo-se administrativamente contra o lançamento ilegal, é sujeito passivo de crédito tributário contra si lançado. Daí que, do ponto de vista da economia do tributo em linha com a máxima de Adam Smith, o que em dias atuais se espelha no Princípio da Eficiência Administrativa, a lide não só retira da própria administração uma parcela do produto da arrecadação, como também retira do próprio contribuinte, de forma indireta, seu patrimônio ou a possibilidade de incrementá-lo. Com efeito, temos como certo que, ainda que o processo administrativo tributário, como garantia constitucional que é, seja instrumento apto ao filtro entre os atos administrativos legais e os ilegais no bojo do seu intento de pacificação de conflitos, muito melhor tanto ao Estado quanto aos contribuintes é a inexistência do conflito, o qual, em linha com o interesse público que a arrecadação tributária conforma, pode ser evitado nos casos de lançamentos equivocados por meio de uma maior e mais efetiva participação do contribuinte no curso do procedimento de fiscalização tributária.

Em síntese que ora se faz necessária para avanço de nosso estudo, a “máxima da economia na cobrança” de tributos de Adam Smith destaca-nos, em seus fundamentos, problemas nessa relação prática entre fisco e contribuinte para os quais acreditamos que a garantia de participação do contribuinte na fiscalização tributária possui o condão de

¹²² “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

minimizar ou mesmo de mitigar, em linha com o Princípio da Eficiência Administrativa plasmado no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal.

Por fim, resta-nos verificar a “máxima da certeza” em Adam Smith especificamente em uma de suas muitas facetas para dela pinçar alguns pontos de relevo para a nossa tese. Sobre tal máxima diz o autor de “Riqueza das Nações”: “*O imposto que todo indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas. Caso contrário, todas as pessoas sujeitas ao imposto são colocadas, mais ou menos, sob a alçada do cobrador de impostos, que ou pode agravar um imposto a um contribuinte desagradável, ou extorquir, pelo terror de tal agravamento, algum presente ou gratificação. A incerteza da tributação favorece a insolência e favorece a corrupção de uma classe de homens naturalmente impopulares, mesmo que não sejam nem insolentes, nem corruptos. A certeza do que cada indivíduo deve pagar é, na tributação, um assunto de tão grande importância que, parece, uma grau considerável de desigualdade (creio-o pela experiência) não constitui de perto um mal tão grande como um pequeno grau de incerteza*”¹²³.

Tal máxima representa o que com muita propriedade Heleno Torres viria, mais de dois séculos à frente, denominar *Segurança Jurídica Formal* ou *Função Certeza da Segurança Jurídica*¹²⁴ em profunda investigação do Princípio da Certeza do Direito. Sem dúvida tal Princípio tem suma importância no Sistema Constitucional Tributário e seus efeitos espraiam-se em toda sua inteireza, mas ora nos chama atenção uma pequena, porém importante, parcela de seus efeitos, mais precisamente relacionada à passagem da obra de Adam Smith em que, ainda tendo o Absolutismo vivo na memória, ressaltava que a incerteza tributária coloca os contribuintes “*sob a alçada do cobrador de impostos*”.

A esse respeito rememoramos o que alhures consignado no sentido de que, a partir da “máxima da economia na cobrança” de tributos, a garantia de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária pode ter o efeito de redução dos litígios e, conseqüentemente, de maior eficiência da administração tributária. Também a partir de tal “máxima” lembramos nossa premissa de que a garantia de participação do

¹²³ *Riqueza das Nações*, p. 486.

¹²⁴ “Em matéria tributária, a segurança jurídica exige a clareza das leis, pois dificuldades na orientação de condutas podem induzir contribuintes a erros ou ao descumprimento da legislação, o que lhes poderá render sanções ou até mesmo a privação da liberdade. O curso das ações dos contribuintes depende das pautas de previsibilidade das leis”. (*Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 345).

contribuinte aumenta o grau de segurança do procedimento de fiscalização, na medida em que torna o contribuinte mais ativo e, conseqüentemente, mais capaz de impor-se contra arbitrariedades ou mesmo contra irracionalidades que indevidamente dificultariam sua vida e seus negócios. É aqui, pois, que a “máxima da certeza” ganha relevo no bojo do procedimento de fiscalização tributária sob a perspectiva que ora o analisamos, haja vista que a garantia de participação do contribuinte lança mais luz sobre tal procedimento, na medida em que o pretendido grau de participação – elevado, como reiterado, a uma efetiva garantia – retira o contribuinte de uma condição de submissão ao agente fiscal que abre campo para desvios que muitas vezes sequer o posterior contraditório inerente ao processo administrativo tributário é capaz de corrigir. Ou seja, na inversa proporção em que se aumenta a garantia de participação do contribuinte no curso da fiscalização tributária diminuem-se os flancos para imposições ilegais por parte dos agentes fiscais, o que não se detecta em posterior contenda administrativa, eis que o respectivo processo garantido pelo artigo 5º, LV, da Lei Maior evidentemente deixa no todo ou em parte de ser instaurado justamente em contrapartida à submissão do contribuinte àquelas ilegais imposições.

É óbvio que a deslealdade e a má-fé campeiam em ambos os lados, não se podendo atribuí-las somente aos agentes fiscais. Entretanto, a estes cabe a adoção das providências legais contra investidas indevidas por parte de contribuintes, o que lhes é mais cômodo diante da reinante submissão dos contribuintes a tais agentes em que se processa a fiscalização tributária. De outro lado, também na inversa proporção em que essa indevida submissão diminui com a ora proposta garantia de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, aumentam as oportunidades de controle desse procedimento administrativo pelo próprio contribuinte, tornando mais equânime essa relação que só tem a perder enquanto mantido o contribuinte na prefalada e odiosa condição de acusado.

Nesses termos, a partir das lições de Adam Smith corroboradas pela Doutrina contemporânea descortinamos problemas que já eram comuns há mais de dois séculos no que tange à fiscalização tributária, para os quais o citado autor escocês desenvolveu as “máximas da economia na cobrança e da certeza”, das quais, espelhadas em dias atuais nos Princípios da Eficiência Administrativa e da Certeza do Direito, ora também servem de base para o que pretendemos expor adiante. Antes, porém, frisemos a igualdade entre Fisco e contribuinte na relação jurídica tributária propriamente dita.

V.2. COMPETÊNCIAS E RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: RELAÇÃO OBRIGACIONAL AO INVÉS DE RELAÇÃO DE PODER E IGUALDADE ENTRE AS PARTES

No capítulo III do presente trabalho expusemos, com base na lição de Gregorio Robles, que o ordenamento jurídico é um texto verbalizado ou verbalizável que, ao contrário de outros, é um texto aberto, que se vai gerando e regenerando por conformar-se como mecanismo autopoético¹²⁵. Com isso afirmamos que o direito regula sua própria criação (e modificação), disciplinando competências e procedimentos para criação de normas jurídicas.

Eis, pois, que volvemos a Hans Kelsen, quem, na busca da unidade do ordenamento e de respostas a exemplo do porquê de uma norma jurídica pertencer a este ou àquele ordenamento, construiu o pressuposto da norma fundamental, o qual constitui seu fundamento máximo de validade. Em seu positivismo, Kelsen afirma que “*O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma*”¹²⁶, com isso conformando figurativamente um escalonamento entre normas inferiores e normas superiores que, em seu topo, culmina na norma fundamental.

Com efeito, da norma fundamental, que é pressuposta para justificar o poder constituinte originário, a assembléia constituinte (como fato propriamente dito) emana a Constituição, que é veículo introdutor das normas constitucionais, as quais, por sua vez, outorgam competência a outros órgãos para a emissão de novos veículos introdutores de normas (leis complementares, leis ordinárias etc.), que também são normas escalonadas na exata disposição hierárquica de suas fontes. Ou seja, de fatos (exercício de uma competência pelo respectivo órgão segundo limites formais-procedimentais e materiais impostos por normas superiores) surgem veículos introdutores de normas que, por sua vez, originam normas (agora introduzidas) que, por sua vez, refletem a posição hierárquica daqueles veículos introdutores.

Nesses termos, de um fato abstrato previsto na hipótese de uma norma que se destina a um conjunto indeterminado de pessoas, o direito vai sendo aproximado do mundo fático-social por meio do exercício de competências, até culminar na concretização

¹²⁵ *El Derecho como texto (cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho)*, p. 55.

¹²⁶ *Teoria Pura do Direito*, p. 215.

daquele fato, uma vez ocorrido no mundo fenomênico e descrito no antecedente de outra norma, que individualiza seus destinatários.

Como se vê, o direito exercita-se por meio de competências outorgadas por normas superiores e assim é aplicado, o que vem muito a calhar em nosso atual Estado Democrático de Direito, confirmando suas consequências e desde logo refutando as relações tributárias com base num “poder” que submete os “súditos”, o que remonta à soberania estatal do Estado de Polícia. Sob essa perspectiva que rechaça a noção do *ius imperium* como fonte de legitimação dos tributos, bem ilustra Heleno Torres: “A soberania, tomada como expressão do poder político de um povo, justifica a formação de um poder constituinte, como decorrência da vontade popular soberana e, por isso mesmo, condicionante de todo o processo de institucionalização daquele poder (antes sociológico, político, histórico), para a ponência da Constituição e do Estado no mundo jurídico. A soberania, enquanto poder integralmente exercido pelo poder constituinte, converte-se, assim, em poder positivo, funcionalmente repartido segundo as competências dos órgãos do Estado”¹²⁷. E completa o eminente Professor: “*Todos os poderes (limitados) do Estado surgem como espécie de conversão da soberania em competências. Como bem concluiu Kelsen, o ordenamento jurídico é a própria soberania, diluída como competência entre os órgãos do Estado*”¹²⁸.

Não há porque ser diferente em matéria tributária, eis que o que acima se apresetou em breves linhas conforma, sob o ponto de vista formal, o ordenamento jurídico como um todo, independentemente do conteúdo material das normas nele inseridas sob essa incontornável perspectiva do exercício de competências. Bem esclarece, pois, Heleno Torres que “(...). *O poder-dever de tributar é uma decorrência do poder de legislar em matéria tributária, cuja decisão sobre o que tributar ou como tributar somente pode vir como emanção da força normativa da Constituição*”¹²⁹, com o que arremata o Professor: “(...) *Somente a democracia legitima o tributo, segundo uma legalidade que o institua em*

¹²⁷ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 407.

¹²⁸ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 408-409.

¹²⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 410-411. A propósito do poder de tributar, ensina ainda o jurista, em linha com seu estudo sobre Segurança Jurídica: “*O poder de tributar é concebido, neste estudo, como parcela dos poderes constituídos, na forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer “poder de tributar” prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na forma de competências materiais típicas. Refuta-se, destarte, qualquer relação entre o Poder de Tributar como alguma forma de poder político, como “poder de império” ou “soberania do Estado”, subordinada a algum valor absoluto e externo à Constituição. (...)*.” (*Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 411).

conformidade com o constitucionalismo que consagre os direitos e liberdades fundamentais como limitações efetivas àquelas competências”¹³⁰.

Sob essa concepção e sem perder de vista o esquema Kelseniano de ordenamento jurídico, havemos de separar, em um corte metodológico que nos é útil, a atuação do Estado em dois momentos da cadeia de positivação já acima aludidos: o da ponência no ordenamento jurídico da norma geral e abstrata tributária, também denominada regra-matriz de incidência no que alude ao crédito tributário propriamente dito, e o da ponência no ordenamento jurídico da norma individual e concreta do lançamento. Nessa cadeia de positivação impõem-se os limites constitucionais desse exercício da competência tributária constitucionalmente atribuída ao Estado, na mais plena concretização do Estado Democrático de Direito.

Não por menos, em crítica à relação tributária de poder segundo Franz Schneider, Hans Nawiasky sentencia: *“La esencia de la relación tributaria de poder se encuentra, según Schneider, en que el Estado, en virtud de su soberanía, no tiene al súbdito colocado frente a él, en pie de igualdad, sino subordinado, de tal forma que la voluntad de aquél está dominando. (...) esta posición privilegiada no se refiere al Estado en cuanto sujeto de derecho sino en cuanto sujeto del ordenamiento jurídico, como legislador. El mismo Schneider señala ocasionalmente que <en el Estado de Derecho, el titular del poder se encuentra vinculado a la ley, en su amplio sentido, en todos aquellos casos en que debe nacer a su favor y a cargo del súbdito una pretensión a la prestación tributaria. En Derecho tributario no puede exigirse ninguna pretensión a una prestación tributaria sin esta autorización expresa de la ley>*”¹³¹. E uma vez escancarada a contradição de Schneider, que, com base em uma suposta soberania, fala ao mesmo tempo em vontade superior do Estado e sua submissão ao império da lei, indaga Nawiasky: *“Cómo puede hablarse, pues, de una <voluntad jurídicamente superior>?”*. Ao que ele mesmo responde: *“(…) El acreedor no interviene con una <voluntad jurídicamente superior> sino que unicamente puede hacer con validez lo que la ley, que sí es verdaderamente superior, le há outorgado como pretensión*”¹³².

Com base em argumentos dessa estirpe e tendo em foco a atuação do Estado nos limites do exercício de suas competências, Hans Nawiasky exila a relação tributária

¹³⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 413.

¹³¹ *Cuestiones fundamentales dde Derecho tributario*, p. 69.

¹³² *Cuestiones fundamentales dde Derecho tributario*, p. 70.

como relação de poder em prol da conceituação de uma relação jurídica obrigacional entre Estado e contribuinte, afirmando peremptoriamente: *“En las relaciones jurídicas tributarias los sujetos autorizados a exigir el tributo y los sujetos obligados a pagarlo no se encuentran en posición de subordinación sino en pie de igualdad”*¹³³.

Por conseguinte, mostra-se flagrante na lição de Nawiasky que, em um nível superior da cadeia de positivação, o Estado, no exercício de sua competência legiferante em matéria tributária, põe no ordenamento jurídico a norma geral e abstrata tributária. Consecutivamente, já no âmbito da edição da norma individual e concreta em cujo consequente surge a relação jurídica tributária, o Estado, nos limites da competência que conformam sua função executiva em âmbito tributário, continua submetendo-se ao Sistema Constitucional Tributário, nesse momento tal qual o contribuinte, ambos ora envolvidos na relação jurídica tributária nas respectivas condições de sujeito ativo e sujeito passivo. Essa submissão tanto do Estado quanto do particular ao ordenamento jurídico enquanto partes da relação jurídica tributária não escapou de A. D. Giannini, que, em contejo entre a relação de direito público e a relação de direito privado, assim concluiu ao amparo da lição de Nawiasky: *“Dalle precedenti riflessioni discende che il debito d’imposta, considerato nella sua intrínseca struttura giuridica, non si differenzia dall’obbligazione di diritto privato: l’ente pubblico creditore ha il diritto de esigere e il debitore ha il dovere di corrispondere quella precisa prestazione che è stabilita dalla legge tributaria, di fronte alla quale, perciò, i due soggetti sono giuridicamente uguali. Non sarebbe, quindi, affermare che nel rapporto obbligatorio d’imposta il creditore si trovi in una posizione di preminenza giuridica sul debitore. Com’è stato rilevato con molta chiarezza dal Nawiasky intanto si potrebbe parlare di una superiorità giuridica del primo sul secondo, in quanto la volontà dell’ente pubblico potesse avere un valore decisivo nella delimitazione degli obblighi del soggetto, ciò che non risponde affatto al moderno ordenamento tributario, informato al principio che, non soltanto i fatti costitutivi e l’ammontare, ma tutte le altre modalità del debito d’imposta devono essere esttamente stabilite dalla legge”*¹³⁴.

Sob esse prisma e melhor qualificando a expressão “relação tributária de poder”, Nawiasky pontua: *“Así se pone de manifesto que la <relación tributaria de poder> no es otra cosa que el sometimiento de los sujetos de derecho al ordenamento jurídico estatal considerado en el campo de los tributos. Este punto de vista no cambia lo más*

¹³³ *Cuestiones fundamentales dde Derecho tributario*, p. 67.

¹³⁴ *Intituzioni di Diritto Triutario*, p. 100.

*mínimo por el echo de que todas las personas estén sometidas al ordenamento jurídico, como así ocurre, lo cual podría justificar la admisión de una especial relación jurídica de poder*¹³⁵. E na mesma linha segue Giannini: “*La potestà finanziaria dello Stato si manifesta, non già nel rapporto creditório derivante dalla legge tributaria, ma solo nella amanzione stessa di questa legge, la quale, quando sia entrata a far parte dell’ordinamento giuridico, vincola l’ente pubblico non meno che il debitore, a cui spettano gli opportuni rimedi giuridici per ottenere che la pretesa dell’ente sia ricondotta nei confini dela legge*”¹³⁶.

Na mesma esteira e com referência a Giannini, Dino Jarach alcança idêntica conclusão: “*(...) Os direitos e obrigações dos sujeitos passivos e ativos derivam do mesmo modo da lei; não há uma superioridade de uma das partes sobre as outras; a coerção que caracteriza o tributo se esgota no momento legislativo e se reduz na regra geral do valor coativo das normas jurídicas: assim mesmo, o poder soberano originário ou derivado do sujeito ativo se esgota no poder de ditar através dos órgãos competentes as normas jurídicas que prevêm os fatos jurídicos-tributários e suas consequências. Sob a disciplina jurídica do direito tributário material, fisco e contribuinte estão sobre um pé de igualdade jurídica, como o devedor e o credor da relação obrigatória do direito privado*”¹³⁷.

Nesse ponto, embora encontrando com extrema felicidade nas lições de Nawiasky, Giannini e Jarach a submissão tanto do Estado quanto do contribuinte, em pé de igualdade, ao ordenamento jurídico – a quem aqueles autores atribuem o poder e que nós, na linha do que ensina Heleno Torres, entendemos como positivação da soberania popular -, uma ressalva deve ser feita com vistas a uma perfeita aplicação daquela doutrina estrangeira ao Direito Tributário Brasileiro: nossa Constituição Federal de 1988 é exaustiva quanto às competências dos Entes Federativos em matéria tributária, não deixando margem à “vontade do legislador” ou potestade do Estado enquanto legislador; seja na edição da norma geral e abstrata, seja na edição da norma individual e concreta, o Estado atua no exercício de precisas competências delimitadas pela norma jurídica imediatamente superior e pelo Sistema Constitucional Tributário como um todo, em respeito ao incontornável esquema Kelseniano. Destarte, no exercício das competências que lhe incumbe, seja para ponência no ordenamento de norma geral e abstrata, seja para ponência no ordenamento de norma individual e concreta, o Estado submete-se a todo o

¹³⁵ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 70

¹³⁶ *Intituzioni di Diritto Tributario*, p. 100.

¹³⁷ *O Fato Imponível*, p. 86.

Sistema Constitucional Tributário, curvando-se ao plexo total de garantias constitucionalmente impostas como limites ao exercício de tais competências.

Nesse sentido da absoluta submissão do Estado ao atual Sistema Constitucional Tributário em cada nível de aplicação que parte da Constituição em direção à concretude e à individualização normativas que instauram a relação jurídica tributária, foi bastante perspicaz Heleno Torres: “(...) *O sistema tributário do Estado Democrático de Direito tem como virtude o rompimento com a ideia secular de que o tributo seria expressão do jus imperii do Estado e que o seu conteúdo equivaleria unicamente ao exercício “poder de tributar”, enquanto soberano. No constitucionalismo dos direitos, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades*”¹³⁸.

Em balanço que ora se faz necessário antes do prosseguimento da presente exposição, frisemos que, do ponto de vista formal, o Direito em geral – no que se inclui o direito tributário – vai sendo aplicado com base no exercício de competências que parte do topo da pirâmide normativa, a Constituição Federal, em direção à regulação das condutas intersubjetivas em hierarquias reflexas que tem como fonte fatos – órgãos competentes no exercício de suas competências -, que ejetam veículos introdutórios de normas jurídicas (Constituição, Leis complementares, leis ordinárias etc.), dos quais, por sua vez, sempre com base na aplicação, sacam-se normas jurídicas. No mais das vezes é um órgão estatal que detém a competência para, mediante adoção do procedimento previsto em norma superior, colocar no ordenamento uma norma jurídica, mas vezes há em que tal competência incumbe ao particular, como sói ocorrer no lançamento por homologação.

Tal conformação do ordenamento jurídico, à luz do Estado Democrático de Direito e de nossa analítica Constituição Federal no que tange à matéria tributária, a qual foi exaustiva na distribuição de competências para instituição de tributos pelos Entes Federativos - que a ela estão adstritos no exercício do poder legiferante de instituição dos tributos que expressamente lhes cabem -, reforça a ausência de um poder em prol da existência de uma função, ou seja, de uma restrita competência previamente delimitada pela norma superior. E se assim é no que diz respeito ao exercício da competência legiferante, diga-se que uma vez posta no ordenamento jurídico a norma geral e abstrata

¹³⁸ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 405.

que prevê hipoteticamente a incidência tributária, o exercício pelo Estado da competência para sacar a norma individual e concreta se ocorridos os fatos que tem por efeito a relação jurídica tributária igualmente se submete ao Sistema Constitucional Tributário, o qual, neste patamar hierárquico, contempla todos aqueles mencionados direitos e garantias outorgados aos indivíduos, acrescidos dos limites impostos por aquela norma geral e abstrata imediatamente superior.

Daí que o fato de ao Estado competir sacar a norma individual e concreta que instaura a relação jurídica tributária em cujo pólo ativo ele se encontra não lhe concede qualquer superioridade em face do sujeito passivo. Ou será que, nas hipóteses em que cabe ao sujeito passivo sacar a norma individual e concreta do lançamento – o que atualmente ocorre no que diz respeito à grande maioria dos tributos – estaria o sujeito passivo em condição superior em relação ao Estado? Obviamente a resposta é negativa. E nem se diga que tal resposta seria negativa por força de que, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, a homologação compete ao Estado. Constatação como esta não é bastante para justificar qualquer iniquidade entre Fisco e contribuinte na relação jurídica tributária, mormente diante do fato de que, no exercício de função estatal independente que adiante será melhor abordada, ao Poder Judiciário poderá ser levado, por meio do processo jurisdicional, qualquer conflito surgido nessa relação jurídica tributária, no qual, sem sombra de dúvidas, as partes litigantes estarão em igualdade de condições, cabendo ao Estado-juiz, por iniciativa de qualquer das partes, fazê-la cumprir ou imiscuir-se em quaisquer de seus elementos, corrigindo-lhe qualquer vício ou mesmo anulando-a quando em confronto com o Sistema Constitucional Tributário, tudo em conformidade com as competências tributárias outorgadas pela Constituição e com as garantias a direitos fundamentais que por ela são preservadas com base no Estado Democrático de Direito.

E não só pela igualdade entre as partes em eventual processo judicial que lhe tenha por objeto justifica-se a igualdade entre as partes da relação jurídica tributária, mas, antes mesmo e principalmente, pela própria submissão do Estado em qualquer uma de suas funções ao ordenamento jurídico calcado no Estado Democrático de Direito. Por força deste, como já dito anteriormente à exaustão, poderes dão lugar a competências, cabendo-se falar apenas em soberania popular, como bem destacou Heleno Torres em lição transcrita linhas acima, na qual descreve com precisão que a partir da soberania popular surge o jurídico, isto é, o ordenamento jurídico-positivo, submetendo-se a ele tanto o

Estado quanto o particular, em cujas relações em que tais partes polarizam-se elas evidentemente encontram-se em pé de igualdade.

Aqueles que disso discordam, esforçando-se em ressuscitar o Poder Fiscal, a Potestade Administrativa ou a Soberania do Estado como justificativa a uma posição superior do Estado frente ao particular nas relações jurídicas tributárias, servem-se usualmente da mesma cantilena. Valem-se de uma vetusta distinção entre relação jurídica *ex-voluntate* e relação jurídica *ex-lege*, classificando nesta a relação jurídica tributária, que por isso seria diferente de uma relação obrigacional, a qual teria por base a vontade das partes¹³⁹. Entretanto, a impertinência desse argumento não passou despercebida por Alfredo Augusto Becker e sofreu sua aguda crítica: “A antiga doutrina do Direito Tributário, ao procurar definir as especificidades do dever jurídico tributário, costumava dizer que esse dever jurídico tributário nasceria do jus imperium, o qual seria um atributo da Soberania, em consequência, o dever tributário especificar-se-ia por ser *ex lege*. Ora, isso não é nenhuma especificidade do dever jurídico tributário, mas uma escapatória de vacuidade mental mediante o cômodo veículo do fundamento “óbvio”; O “Poder Tributário” não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas, O “Poder Tributário” é pura e simplesmente uma das manifestações do Poder estatal. Além disso, todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica. Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada”¹⁴⁰.

E indo além, Becker afirma que, se o caráter *ex-lege* não é próprio do dever jurídico para com o Estado, mas comum a todo e qualquer dever jurídico, também a *não-voluntariedade* não seria útil como critério de distinção do dever jurídico tributário pela constatação de que “(...) todo e qualquer dever jurídico é sempre e necessariamente não voluntário, pois é conteúdo de relação jurídica e toda e qualquer relação jurídica tem por especificidade precisamente a coercibilidade”¹⁴¹. Mas aí diria aquela doutrina ultrapassada que tal critério da vontade distingue as relações nela baseadas das relações *ex lege* pelo fato de que as partes das obrigações *ex-voluntate* obrigam-se por sua própria vontade e,

¹³⁹ Embora sem perder de vista a submissão da autoridade administrativa tributária à lei, Aurélio Pitanga Seixas Filho, afirmando que “(...) a relação tributária resulta de um dever jurídico (...)”, acredita que ela “(...) não guarda qualquer compatibilidade com uma relação obrigacional, que é decorrente de um acordo de vontades de pessoas de Direito Privado” (*Natureza jurídica da obrigação tributária*, p. 58).

¹⁴⁰ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 264.

¹⁴¹ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 264.

somente então, a coercibilidade da relação jurídica surgiria, ou ainda diria tal doutrina, apercebendo-se do caráter coercível de qualquer dever jurídico, que, nas relações tributárias, a não-voluntariedade seria da hipótese de incidência.

Seja como for, para que não percamos mais tempo na análise de tentativas de acerto que fatalmente terminam em erro, Becker demonstra a indiferença da vontade para caracterização da relação jurídica tributária, assim como para caracterização de outras relações jurídicas alheias ao direito tributário, firmando a inutilidade desse pretensão critério de discriminação. Assim Becker conclui seu raciocínio: “A *análise científica da composição da hipótese de incidência tributária revela que, muitas vezes, a vontade é elemento integrante. Por outro lado, a análise da hipótese de incidência das regras jurídicas de outros ramos do Direito demonstra que a “não-voluntariedade” também caracteriza muitíssimas hipóteses de incidência não-tributárias. Basta refletir-se que, no Direito Civil, a vontade é elemento integrante da hipótese de incidência das regras jurídicas que disciplinam o chamado negócio jurídico; entretanto, o Direito Civil não se resume nas regras jurídicas dos negócios jurídicos, mas nele existem numerosíssimas regras jurídicas cuja hipótese de incidência caracteriza-se pela “não-voluntariedade”, isto é, não está integrada com o elemento vontade. São os denominados fatos stricto sensu (ex.: nascimento, morte, inundação, frutificação) que, recebendo incidência da respectiva regra jurídica, tornam-se fatos jurídicos irradiadores de relação jurídica em cujo conteúdo existe dever e direito*”¹⁴².

Assim exposta a impropriedade da doutrina do “Poder Tributário”, não nos interessa perseguir tal discussão, que ora foi útil apenas para dismantelar o critério *ex lege / ex voluntate* que a levou equivocadamente a concluir, a partir daí, que a relação tributária caracterizar-se-ia por uma potestade administrativa que justificaria uma superioridade do Estado, eis que de relação obrigacional não se trataria. Interessa-nos, porém, justamente contrariar tal doutrina para afirmar o caráter obrigacional da relação tributária, em que as partes, sujeitos de direitos e deveres decorrentes do ordenamento jurídico, dela participam de forma equânime. É essa equidade que buscamos para os fins que animaram e animam nossa pesquisa, a qual deflui facilmente quando admitido o caráter obrigacional da relação tributária.

¹⁴² *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 266.

Sobre esse tema, Dino Jarach foi categórico ao afirmar que “*não há diferença entre a relação obrigatória tributária e as relações obrigatórias do direito privado*”¹⁴³. E retomando Hans Nawiasky, em sua obra não encontraremos conclusão diversa, haja vista que, para o jurista austríaco, é evidente a identidade formal entre as obrigações tributárias e as obrigações de Direito Privado, com a diferença de que àquelas aplicam-se as normas próprias de Direito Tributário, ramo do Direito Público, ao passo que a estas aplicam-se as normas do Direito Privado¹⁴⁴. São também dele as seguintes constatações: “*El derecho de exigir y la obligación de cumplir son exactamente los mismos tanto en Derecho privado como en Derecho público; e igual sucede si consideramos las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, ya que, en ambos casos, se da la ejecución estatal para lograr su realización*”¹⁴⁵. Nessa linha de argumentação, conclui Nawiasky com expressa referência à relação obrigacional tributária: “*Por tanto, acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada; ambos sujetos, en cuanto a sus derechos y a sus obligaciones, están determinados igualitariamente por las normas del ordenamiento jurídico. De ahí que cuando se habla de igualdad de los sujetos de Derecho privado se tiene que considerar, de la misma forma, que también en la obligación tributaria existe dicha igualdad*”¹⁴⁶. E jogando uma pá de cal sobre a questão, arremata Nawiasky: “*(...) En definitiva, ésta es la misma situación que se da cuando se considera al Estado como acreedor civil, admitiéndose en este caso sin dificultad alguna la igualdad entre el Estado como acreedor y el particular como deudor. Igualdad o equiparación significan igualdad ante el*

¹⁴³ *O Fato Imponível*, p. 86. E nesse mesmo trecho de sua famosa obra, o autor ítalo-argentino explica: “*(...) A característica do tributo que se costuma colocar em evidência, de ser uma obrigação de direito público, não significa senão que o sujeito ativo, que tem a pretensão ou o crédito tributário, é o Estado ou outra entidade pública e que a finalidade ou a função do tributo é a de satisfazer uma necessidade pública. Mas em vão se busca uma diferença de estrutura jurídica entre obrigação tributária e obrigações legais de direito privado. Somente quem, por insuficiência de análises, considera a relação tributária como uma relação complexa compreende a relação substantiva, as acessórias, as formais etc. Ou que consideram todas as obrigações formais como simples acessório da obrigação tributária ou devem reconhecer uma natureza diferente a esta relação, ou se encontram em contradição lógica enquanto tratam de sustentar, como é correto, a identidade de estrutura jurídica entre obrigação tributária e as obrigações legais do direito privado*” (pp. 91-92).

¹⁴⁴ “*Com toda seguridad no son aplicables a la obligación tributaria las normas del Código civil, sino las propias del Derecho financiero; normas de Derecho público y no de Derecho privado. Ello nos puede ser manifiesto que en determinados ámbitos del Derecho los intereses públicos son valorados en mayor medida y considerados decisivos. Dichos intereses públicos, sin embargo, únicamente pueden tener relevancia en el contenido material de la relación entre el titular de un derecho y el sujeto obligado pero, en ningún caso, desde una perspectiva formal*” (*Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 52).

¹⁴⁵ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 52.

¹⁴⁶ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 53.

*ordenamento jurídico y, por tanto, la negación de que uno de los sujetos tenga una posición preeminente respecto del otro*¹⁴⁷.

E ainda acerca desse caráter obrigacional da relação jurídica tributária Albert Hensel dedicou toda a Segunda Parte de sua obra, traduzida para o italiano por Dino Jarach, na qual afirma o autor alemão: *“Titolare del credito, in base al rapporto d’imposta, è lo Stato, obbligato è una persona giuridicamente sottoposta ala norma statale. Questa ripartizione delle parti potrebbe indurre a considerare il rapporto fondamentale come non regolato dall’uguaglianza della posizione di entrambe le parti. Di conseguenza il rapporto fondamentale del diritto tributario è stato spesso chiamato rapporto di potere e non rapporto obbligatorio. Ho già esposto sopra (v. Infra § 3) che questa caratteristica (a prescindere dal fatto che rapporto obbligatorio e rapporto di potere non sono necessariamente antitetici), secondo la mia opinione non si presenta nel diritto tributario materiale, perchè pone in seconda lineal a sua struttura fondata sul principio dello stato di diritto. Per il < diritto tributario materiale >, trattato in questa parte, considero il rapporto obbligatorio legale di diritto pubblico il rapporto fondamentale tra Stato e contribuente. La soggezione del debitore d’imposta al potere sta semplicemente nel fatto che egli deve osservare la norma giuridica, se ed in quanto esa gli sia applicabile”*. A nós surge irrefutável, pois, o caráter obrigacional da relação jurídica tributária, disso emergindo quase que imediatamente a igualdade entre as partes de tal relação jurídica.

Em suma que ora fazemos da natureza da relação jurídica tributária, não se mostra compatível com o Estado Democrático de Direito qualquer outra concepção que não a de que aquela relação jurídica é inegavelmente obrigacional, contemplando direitos e deveres a ambas as partes, seja, de um lado, com base na competência tributária constitucionalmente outorgada e legalmente exercida, seja, de outro lado, com base nas garantias aos direitos fundamentais que limitam tal competência, resultando inegavelmente a igualdade entre as partes dessa relação perante uma submissão, não de um a outro, mas equitativamente de ambos ao Sistema Constitucional Tributário.

Com tudo isso em mente, destaquemos que, ao mesmo passo que a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Entes Federativos o poder-dever de cobrar tributos nos limites de suas respectivas competências, a Lei Maior também resguardou como direitos fundamentais o direito à propriedade, a livre iniciativa e a autonomia privada

¹⁴⁷ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 53.

dos contribuintes¹⁴⁸, não atribuindo maior peso a qualquer dos lados. Em outros termos, a autonomia privada e o “poder” de tributar estão em mesmíssimo nível hierárquico, ambos albergados por suas garantias constitucionais. E se mais não bastasse para fincar a inequívoca igualdade entre Estado e contribuinte, vale acrescentarmos que, tendo por base as hipóteses tributárias distribuídas pela Constituição Federal aos Entes Federativos, não estamos cometendo qualquer equívoco ao afirmar que o dito “poder” de tributar depende umbilicalmente da preservação da propriedade, da livre iniciativa e da autonomia privada, haja vista que a tributação incide sobre eles ou sobre seus resultados, com já tivemos oportunidade de antecipar alhures. Estes são, entre muitos outros, direitos fundamentais maximamente erguidos pelo Estado Democrático de Direito, conformando de forma rígida

¹⁴⁸ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...);

XXII - é garantido o direito de propriedade;

(...).”

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

o exercício das competências tributárias pelo Estado, tanto a competência legiferante quanto a competência para sacar normas individuais e concretas.

Com efeito, focando as relações jurídicas tributárias propriamente ditas, a competência tributária outorgada pela Constituição ao Estado carrega consigo direitos e deveres que se levantarão no momento da formação do liame obrigacional tributário no conseqüente da norma jurídica individual e concreta, os quais são correspondentes aos direitos e deveres que surgirão ao contribuinte levado ao pólo passivo daquela específica relação jurídica tributária, para o que não se faz mais necessário afirmar a já consagrada igualdade entre tais partes. Entretanto, já se mostra oportuno apontar que tal equidade inequivocamente presente na relação obrigacional tributária por óbvio não se limita à obrigação principal, impondo-se igualmente em todas as relações obrigacionais entre Estado e contribuinte.

Abrindo essa seara, salientemos que, além da formação do liame obrigacional que tem por objeto o crédito tributário, entendemos que inegavelmente existem tantos outros liames obrigacionais entre Estado e contribuinte que orbitam aquela obrigação principal, seja previamente, concomitantemente ou posteriormente à instauração desta e mesmo sem que seja esta instaurada. Aliás, já de início acreditamos ser possível afirmar, com base na inarredável ideia de competência tributária e de sua repartição aos Entes Federativos, que a fiscalização tributária é nada mais que um desdobramento necessário de tais competências, sem a qual o ato administrativo de lançamento que se encontra na outra e derradeira ponta da cadeia normativa referente à tributação muitas vezes não lograria existir por impossibilidade de identificação do respectivo suporte fático. Tratar-se-ia, pois, de uma impossibilidade de continuidade da cadeia de posituação, eis que o evento não seria vertido para o mundo jurídico, deixando de nele e ingressar e de produzir seus efeitos, o que nos parece uma clara hipótese de ineficácia técnica tal qual descrita por Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁹.

Eis a importância inexorável da fiscalização tributária, a qual, nas hipóteses legais em que não é o próprio contribuinte dotado da competência para sacar a norma

¹⁴⁹ “Sob a rubrica de eficácia técnica vemos a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos que impediam tal propagação. (...) pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. (...) teremos norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de “ineficácia técnica”” (Direito Tributário, Linguagem e Método, pp. 452-453).

individual e concreta ou mesmo nas hipóteses em que, dotado de tal competência, ele não o faz, cumpre à administração investigar a ocorrência ou não dos fatos descritos na norma geral e abstrata e, constatando sua ocorrência no mundo fenomênico, vertê-los em linguagem jurídica para que irradiem seus efeitos. Nesse intento, é a administração evidentemente dotada de um poder-dever referente a uma obrigação do contribuinte de colaborar com essa investigação, o que se desdobra em obrigações de fazer e de não fazer, todas inegavelmente decorrentes de relações jurídicas com o Estado, as quais, por sua vez e como não poderia deixar de ser, decorrem de normas jurídicas. Alfredo Augusto Becker não ficou desatento a essa situação: “*Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada*”¹⁵⁰.

Especificamente em âmbito tributário tal questão começa a ganhar forma com Nawiasky, que segregou tipos diferentes de relações jurídicas a partir de seus objetos, as quais conformam grupos que vão do mais amplo ao mais restrito, o menor contido no maior e assim sucessivamente, em relações que o autor austríaco denominou concêntricas¹⁵¹.

Adiante, quando estivermos analisando especificamente a fiscalização tributária, retomaremos esse tema com nossas considerações, que não coincidem

¹⁵⁰ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 264.

¹⁵¹ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 54 e seguintes. Dessa teoria das relações concêntricas, conclui Nawiasky: “*A continuación recogemos las conclusiones que se derivan de la anterior exposición en torno a las relaciones jurídicas tributarias fundamentales, pudiéndose establecer que:*

A) *En las relaciones jurídicas tributarias los sujetos autorizados a exigir el tributo y los sujetos obligados a pagarlo no se encuentran en posición de subordinación sino en pie de igualdad.*

B) *En cuanto al sentido jurídico de esta relación hay que distinguir, ante todo, las condiciones previas de las obligaciones tributarias de dichas obligaciones tributarias en sí mismas.*

1. *Las condiciones previas a las obligaciones tributarias desde la perspectiva personal son:*

a) *La capacidad jurídica tributaria general.*

b) *La capacidad tributaria espacial, determinada en cada una de las leyes de los tributos en particular y que generalmente se denomina sujeción tributaria personal.*

2. *Las obligaciones tributarias son:*

a) *Las obligaciones financieras generales, establecidas en interés de la Hacienda pública y que son exigidas:*

1) *De las personas capacitadas tributariamente (ver arriba el apartado 1.-b)).*

2) *De terceras personas. Su equivalente, del lado del sujeto autorizado para exigir el tributo, es el poder financiero general.*

b) *La obligación de soportar la liquidación o susceptibilidad de liquidar, consistente en el conjunto de obligaciones jurídicas que afectan todos aquellos sujetos que pueden ser sometidos a liquidación. Esta fase se da únicamente en los tributos liquidables. Su equivalencia es el derecho a liquidar por parte de la administración.*

c) *La deuda tributaria, que consiste en la obligación de pagar el tributo. Su equivalente es el crédito tributario.*

(...)” (*Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 67-68).

exatamente com algumas especificidades da exposição feita por Nawiasky nos anos 20 sobre as relações jurídicas que conformam o ordenamento jurídico-tributário para além da obrigação principal. Todavia, nota relevante temos de dar à perspicácia de Nawiasky ao descrever, já há quase cem anos, o alcance de tais obrigações a todos aqueles sujeitos que ostentam capacidade para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária principal, mas que não necessariamente serão sujeitos de relações jurídicas que tenham por objeto o crédito tributário, segregando, assim, em âmbito tributário, relações que não tem por objeto o crédito tributário daquela que assim o tem, todas elas com evidente caráter obrigacional.

Essa circunstância já então percebida por Nawiaky surge clara em crítica que faz a Hensel: *“En ninguna ocasión hace Hensel referencia explícita a esta expresión de sujeción tributaria de personas o casas, no dando, en consecuencia, una opinión sobre la misma. Desde luego trata el tema de la sujeción personal al tributo pero o hace en el capítulo dedicado al deudor tributario, aclarando que <es preciso distinguir dos cosas diferentes con las que se puede aludir a alguien como deudor tributario; una es la capacidad jurídica tributaria, otra es la situación en que se encuentra un sujeto como deudor tributario por haber realizado el supuesto de hecho>. Es evidente que el discutido concepto de sujeción tributaria tiene que ser necesariamente situado en la segunda parte de la antítesis. Y llama la atención, por tanto, que dicho autor hable del hecho de ser deudor de un tributo cuando en realidad se trata, según las consideraciones hechas más arriba, de presupuestos que se refieren a fases anteriores, quizá incluso se trata sólo de una susceptibilidad de liquidación que no tiene por qué desembocar necesariamente en la determinación de una deuda tributaria”*¹⁵². Ou, como já havia dito o autor austríaco em trecho anterior de sua obra, em que iniciava sua descrição sobre a existência de relações concêntricas: *“Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones”*¹⁵³.

Essa situação descrita por Nawiasky constitui, como já apontado em diversas passagens do presente trabalho, uma de nossas premissas, com base na qual a fiscalização tributária, representando um direito do credor-Estado sobre o possível devedor-contribuinte de verificar se teria ocorrido o fato capaz de implicar a relação jurídica tributária, não tem o crédito tributário como objetivo incontornável, mas apenas

¹⁵² *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 66.

¹⁵³ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 54.

como eventual contingência, como há de ter qualquer potencial credor privado que necessite de informações do possível devedor para averiguar se seu crédito existe e em qual montante. Para tanto, a possível relação jurídica que tem por objeto o crédito tributário necessita de outras relações jurídicas obrigacionais de fazer e mesmo de não fazer. Disso também fala Paulo de Barros Carvalho: “*A atividade administrativa gestora suscita relações entre a Administração e os particulares, cujo objeto são prestações de caráter instrumental que têm por finalidade imediata favorecer o exercício da gestão tributária, na busca do fato do fato jurídico impositivo. Tais deveres públicos de prestação denominam-se deveres formais e consistem em obrigações de fazer que prescrevem aos particulares condutas tendentes a facilitar a atividade diretiva da Administração tributária. Esta, no exercício de suas funções de aplicação do tributo ao caso concreto, deve atuar com sujeição estrita ao princípio da legalidade, que se erige numa garantia dos administrados diante dos poderes públicos*”¹⁵⁴.

E conquanto o Catedrático da USP e da PUC pareça estar referindo-se muito mais às obrigações de escriturar documentos e de prestar declarações – obrigações de fazer, portanto -, estamos convencidos de que há em tal universo jurídico tanto obrigações de fazer como de não fazer, as quais conformam o dever do contribuinte de submeter-se à fiscalização, com ela contribuindo e não a embaraçando. Obrigações, pois, que com base em tudo o que já foi dito acima decorrem obrigatoriamente de relações jurídicas e que, à luz do Estado Democrático de Direito, colocam as partes que perfazem os pólos de seu caráter subjetivo em incontornável situação de plena igualdade, submetidas que estão, ambas, ao ordenamento jurídico como um todo, o qual contempla, como já reiteradamente asseverado, tanto as competências dos agentes fiscais quanto os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes que limitam tais competências. É, destarte, evidente, sem qualquer necessidade de repetição de tudo o que dito acima, que a fiscalização tributária, contemplando direitos e deveres tanto do Estado quanto do contribuinte, conforma-se de relações jurídicas obrigacionais ao invés de uma já execrada relação de poder, bem como que, conseqüentemente, não se coaduna com qualquer iniquidade entre suas partes: Estado e contribuinte.

Era exatamente a demonstração dessa inexorável igualdade entre as partes de uma fiscalização tributária que pretendíamos alcançar no presente capítulo e acreditamos ter dela nos desincumbido. Já seguindo, então, adiante, cumpre-nos aqui

¹⁵⁴ *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 920.

apenas acrescentar que o caráter obrigacional das relações que conformam o procedimento de fiscalização tributária não se conflita em absoluto com esse formato de concatenação de atos mais afeito ao ramo do direito que lhe é próprio – o Direito Administrativo -, eis que, entre as partes em ação, o Estado encontra-se no exercício de sua função administrativa, o que assim qualifica todos os seus atos¹⁵⁵, os quais, executados em sequência com vistas ao interesse comum, forma o procedimento administrativo. É justamente disso que trataremos a seguir.

¹⁵⁵ Citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, José Cretella Júnior entende que o ato administrativo é “(...) a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa” (*Direito Administrativo*, p. 161).

VI. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ora ingressamos no estudo da administração pública de um modo geral, partindo da separação de poderes como forma de isolamento metodológico do Poder Executivo, a fim de passarmos a tomá-lo como função administrativa ao invés do corrente uso da expressão “poder”.

A partir desse isolamento metodológico da função administrativa identificaremos o ato, o procedimento e o processo administrativo, com vistas ao correto enquadramento do procedimento administrativo de fiscalização tributária e dos atos que o compõem, destacando, especialmente, o direito de participação do particular no procedimento administrativo, por meio do qual deve a administração agir à luz do Estado Democrático de Direito.

É também neste capítulo que estudaremos o “poder de polícia”, discorrendo sobre suas características já reconhecidas pela doutrina, com vistas a identificar ponto ainda não muito bem enfrentado na literatura técnica, que é a identificação, ou não, da condução do procedimento de fiscalização tributária com o exercício do “poder de polícia”, cuja própria expressão já conta com críticas doutrinárias.

Prosseguindo ainda na seara da administração pública, abordaremos o princípio do devido processo legal, mais especificamente sua vertente substantiva, tratando nesse ponto dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Esse é o gancho de que necessitamos para uma consecutiva análise do ato administrativo à luz de seu objetivo maior, que é a preservação do interesse público, ocasião em que discorreremos sobre este e, outro ponto que muito nos importa, também sobre o controle jurisdicional do ato administrativo.

Ressalvamos, entretanto, que o presente capítulo terá tom muito menos crítico e muito mais expositivo das lições da doutrina administrativista pátria, a qual, conquanto indispensável para estudo do direito tributário, recebeu e recebe dedicação exclusiva e mais profunda de outros acadêmicos. Assim, o presente capítulo percorre caminhos já trilhados, mas de cujo estudo não podemos prescindir para o manejo do procedimento de fiscalização tributária.

VI.1. SEPARAÇÃO DE PODERES E A FUNÇÃO EXECUTIVA

Situando-nos de forma a percorrermos o caminho acima mencionado já com vistas a chegarmos ao procedimento de fiscalização tributária, a Separação de Poderes surge-nos como forma de controle dos atos da administração, seja pelos limites que lhe são impostos pela lei – que deve ser clara a ponto de franquear ao administrado a possibilidade de conferência da adequação da atividade administrativa aos ditames legais -, seja pela censura judicial às inconformidades na execução da lei pela administração pública. Trata-se da velha porém inestimável ideia de freios e contrapesos oriunda de Montesquieu¹⁵⁶.

A ideia de “Poder” traz consigo, da perspectiva de quem não o detém, a ideia de submissão, mas não é disso que se trata e desde logo tal ideia deve ser dissipada. Melhor se mostra à justificativa da denominação “Poderes” a ideia de que Executivo, Legislativo e Judiciário são autônomos, o que se adere à ideia de freios e contrapesos, ao passo que a ausência de autonomia maculá-la-ia. Essa autonomia pressupõe, ademais, ausência de preponderância entre os Poderes, o que obviamente também se coaduna com a ideia de freios e contrapesos, ou melhor, é esse controle de uns sobre os outros que garante sua autonomia¹⁵⁷, mas não dispensa a harmonia entre eles, tal qual imposta, ao lado da independência, pela Constituição Federal de 1988¹⁵⁸.

¹⁵⁶ “Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo, exercesse os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as querelas entre os particulares” (*O espírito das leis*, p. 172).

¹⁵⁷ Gilberto Bercovici, em artigo sobre a “Separação dos Poderes” nos Estados Unidos da América, faz um cotejo entre tal estrutura e a estrutura brasileira, não poupando esta do que julga decorrer de uma interpretação equivocada de Montesquieu: “A questão da “separação dos poderes” foi a motivação de uma das mais severas críticas feitas à Constituição norte-americana no período de sua elaboração ou ratificação. O tema é tratado nos artigos de número 47 a 51, todos de autoria de James Madison. Os críticos da Constituição de 1787 alegavam que esta não havia consagrado a “separação dos poderes”, estando o poder distribuído de maneira desproporcional entre os diversos órgãos estatais, o que favoreceria o acúmulo do poder em uma só mão, ou seja, o estabelecimento de uma tirania.

Para Madison, essa crítica só poderia ser proveniente de má-interpretação da obra de Montesquieu. Afinal, o pensador francês nunca disse que os poderes não deveriam possuir qualquer ingerência parcial ou controle uns sobre os outros (Ver GRAU, 1996, p. 170-171). Além disso, a própria Constituição da Inglaterra, exemplo utilizado por Montesquieu, não consagrava a separação total e absoluta dos poderes. O que Montesquieu afirmou reiteradamente é a sua oposição à concentração de todo o poder nas mãos de uma só pessoa, que caracterizaria a tirania.

(...)

O controle e dependência recíproca dos poderes, uns em relação aos outros, dotou-os de meios necessários para garantir a sua autonomia. A fórmula dos freios e contrapesos nunca precisou ser alterada no texto constitucional norte-americano, pois pôde ser adaptada a todas as mudanças econômicas e sociais da história dos Estados Unidos.

A diferença básica existente entre a “separação de poderes” no Brasil e nos Estados Unidos é o fato de essa haver sido adotada no nosso ordenamento constitucional por meio da interpretação literal e, ao nosso ver, equivocada, de Montesquieu. Interpretação essa que, como vimos, não é a que fundamenta o sistema de

Os Poderes são, pois, estruturas autônomas que exercem determinadas funções que lhes são predominantes: o Poder Executivo, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário¹⁵⁹. E dissemos funções predominantes já que a típica função de cada um dos Três Poderes em cada um deles predomina, não é exclusiva. Exemplos disso: nos termos do artigo 62 da Constituição Federal¹⁶⁰, o Poder Executivo edita medidas provisórias, as quais têm força de lei; nos termos do artigo 52, inciso I, da Carta Magna, o Poder Executivo, mais especificamente o Senado Federal, processa e julga os chefes e outras altas autoridades dos outros Poderes¹⁶¹; e o Poder Judiciário edita normas regulamentares de suas atividades.

De qualquer forma, são as respectivas funções predominantes que caracterizam os Três Poderes, sendo certo que, em relação ao Poder Executivo, predomina a função executiva. Seguindo distinção de Renato Alessi, Maria Sylvia Zanella Di Pietro preconiza que nas três funções há emanção de atos de produção jurídica, sendo que a legislação é ato de produção jurídica primário; a jurisdição é a emanção de atos de produção jurídica secundários; e a administração é a emanção de atos de produção jurídica complementares, “(...) em aplicação concreta do ato de produção jurídica primário e abstrato contido na lei (...)”¹⁶². E, ainda sobre a administração, acrescenta a

freios e contrapesos norte-americano (Cf. GRAU, 1996, p. 168), cuja flexibilidade facilitou à Corte Suprema admitir como válidas inúmeras atuações do Poder Executivo (especialmente a partir do New Deal de Franklin Roosevelt) que poderiam ser consideradas atentatórias à interpretação clássica e literal da doutrina de Montesquieu” (Separação de poderes” no Estado federal norte-americano, pp. 227-230).

¹⁵⁸ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

¹⁵⁹ Assim explica Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “Para bem entender-se a distinção entre Administração Pública (em sentido estrito) e Governo, é mister partir da diferença entre as três funções do Estado. Embora o poder estatal seja uno, indivisível e indelegável, ele se desdobra em três funções: a legislativa, a executiva e a jurisdicional. A primeira estabelece regras gerais e abstratas; as duas outras aplicam as leis ao caso concreto: a função jurisdicional, mediante solução de conflitos de interesses e aplicação coativa da lei, quando as partes não o fazem espontaneamente; a função executiva, mediante atos concretos voltados para a realização dos fins estatais, de satisfação das necessidades coletivas” (Direito Administrativo, pp. 49-50).

¹⁶⁰ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001). (...)”

¹⁶¹ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 02/09/99)

II processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004);

(...)”

¹⁶² “(...) nessa função o órgão estatal atua como **parte** das relações a que os atos se referem, tal como ocorre nas relações de direito privado. A diferença está em que, quando se trata de Administração Pública, o órgão estatal tem o poder de influir, mediante decisões unilaterais, na esfera de interesses de terceiros, o que não ocorre com o particular (...)” (Direito Administrativo, p. 50).

Professora das Arcadas também com base em Alessi que “(...) a função de emanar atos de produção jurídica **complementares** não fica absorvida apenas pela função administrativa de realização concreta dos interesses coletivos, mas compreende também a **função política ou de governo** (...)”¹⁶³.

Ou seja, tanto a função administrativa quanto a função política estão inseridas na função executiva, a qual caracteriza o Poder Executivo, com a prevalência do termo “Executivo” e não do termo “Poder”, ao menos não no sentido de autoritarismo e opressão, dado que, como pretendemos demonstrar a seguir quando em foco a função administrativa, por imposição do reinante Estado Democrático de Direito, tal função deve ser exercida por meio de procedimentos claros, que equalizem a relação entre a administração e o setor privado¹⁶⁴.

Avancemos, pois, à função administrativa, seus atos e procedimentos.

¹⁶³ Citando Renato Alessi, a ilustre administrativista ensina que a função executiva abarca também a função política ou de governo “(...) que implica uma atividade de ordem superior referida à direção suprema e geral do Estado em seu conjunto e em sua unidade, dirigida a determinar os fins da ação do Estado, a assinalar as diretrizes para as outras funções, buscando a unidade da soberania estatal” (*Direito Administrativo*, p. 50).

¹⁶⁴ Para Odete Medauar: “No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade no processo pré-ordenado” (*Direito administrativo moderno*, p. 195).

VI.2. FUNÇÃO ADMINISTRATIVA E O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO PARTICULAR: ATO ADMINISTRATIVO, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E PROCESSO ADMINISTRATIVO

Como visto acima, a expressão “Poder”, pelo significado que o senso comum constrói-lhe, atribuindo-lhe notas de arbitrariedade e ausência de limites ou controle, aparenta-nos bem substituída no presente trabalho pela expressão “Função”. Para Celso Antônio Bandeira de Mello: “(...) *Existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são instrumentais ao alcance das sobreditas finalidades. Sem eles, o sujeito investido na função não teria como desincumbir-se do dever posto a seu cargo. Donde, quem os titulariza maneja, na verdade, “deveres-poderes”, no interesse alheio*”¹⁶⁵.

Essa noção de deveres-poderes é caríssima ao Estado Democrático de Direito e a o que ora se expõe. À administração compete aplicar a vontade do ordenamento jurídico – não sua própria, muito menos a do agente que exercita tal função -, o que se constitui em seu dever, para o que o mesmo ordenamento dota-lhe de poderes indispensáveis e ao mesmo tempo limitados a tanto, daí a característica instrumental de tais poderes, acessórios que são ao dever a que está sentenciada a Administração. Daí também a felicidade da inversão do binômio de “poder-dever” para “dever-poder”, ressaltando seu mister adstrito ao ordenamento jurídico que, portanto, anula-lhe quaisquer vontades que não a da lei em sentido amplo, como bem ressalta, em comparação dessa função com a autonomia de vontade própria ao Direito Privado, Celso Antônio Bandeira de Mello: “*Onde há função, pelo contrário, não há autonomia da vontade, nem a liberdade em que se expressa, nem a autodeterminação da finalidade a ser buscada, nem a procura de interesses próprios, pessoais. Há adstrição a uma finalidade previamente estabelecida e, no caso de função pública, há submissão da vontade ao escopo pré-traçado na Constituição ou uma lei e há o dever de bem cuar um interesse alheio, que, no caso, é o interesse público; vale dizer, da*

¹⁶⁵ *Curso de Direito Administrativo*, p. 31.

coletividade como um todo, e não da entidade governamental em si mesma considerada”¹⁶⁶.

Uma vez exilada a ideia de “Poder” junto com os sentimentos de arbítrio e iniquidade que evoca em prol da mais adequada expressão “Função Executiva”, vejamos o que a conforma na lição posta por Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “*Partindo-se da idéia da divisão de funções entre os três Poderes do Estado, pode-se dizer, em sentido amplo, que todo ato praticado no exercício da função administrativa é ato da administração*”¹⁶⁷. Entretanto, bem ressalta a Professora Titular de Direito Administrativo da Faculdade de Direito do Largo São Francisco: “*Essa expressão – ato da Administração – tem sentido mais amplo do que a expressão ato administrativo, que abrange apenas determinada categoria de atos praticados no exercício da função administrativa*”¹⁶⁸.

Embora não nos interesse no presente estudo um discurso acerca do ato administrativo sob o ponto de vista de seus atributos¹⁶⁹ e elementos¹⁷⁰, uma breve análise do ato administrativo em relação a seu conceito é-nos previamente obrigatória à colocação do procedimento administrativo em mira. E já aproveitando a referência a Maria Sylvia Zanella Di Pietro, para ela o ato administrativo “*(...) é a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeito a controle pelo Poder Judiciário*”.

Alhures já tivemos oportunidade de mencionar em nota de rodapé¹⁷¹, e que ora retomamos, a lição de José Cretella Júnior citada por Maria Sylvia Di Pietro sobre o conceito de ato administrativo, que o caracterizava como “*(...) a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por*

¹⁶⁶ *Curso de Direito Administrativo*, p. 57.

¹⁶⁷ *Direito Administrativo*, p. 157.

¹⁶⁸ *Direito Administrativo*, p. 157.

¹⁶⁹ “*Não há uniformidade de pensamento entre os doutrinadores na indicação dos atributos do ato administrativo; alguns falam apenas em **executoriedade**; outros acrescentam a **presunção de legitimidade**; outros desdobram em inúmeros atributos, compreendendo a imperatividade, a revogabilidade, a tipicidade, a estabilidade, a impugnabilidade, a executoriedade (que alguns desdobram em executoriedade e exigibilidade)*” (*Direito Administrativo*, p. 163).

¹⁷⁰ “*Nessa matéria, o que se observa é a divergência doutrinária quanto à indicação dos **elementos** do ato administrativo, a começar pelo próprio vocábulo “elementos”, que alguns preferem substituir por “requisitos”. Também existe divergência quanto à indicação desses elementos e à terminologia adotada.*

(...)

*É a orientação aqui adotada e que está consagrada no direito positivo brasileiro a partir da Lei nº 4.717, de 29-6-65 (Lei da ação popular), cujo artigo 2º, ao indicar os atos nulos, menciona os cinco elementos dos atos administrativos: **competência, forma, objeto, motivo e finalidade**”. (*Direito Administrativo*, p. 168).*

¹⁷¹ Ver nota 155.

*finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa*¹⁷².

A seu turno, Hely Lopes Meirelles conceitua o ato administrativo “*como sendo toda manifestação unilateral da vontade da Administração Pública, que agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*”¹⁷³.

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, assim conceitua o ato administrativo: “*(...) declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional*”¹⁷⁴.

Encerrando um breve perfilamento da doutrina administrativista pátria sobre o conceito de ato administrativo, assim o define Marçal Justen Filho: “*Ato administrativo é uma manifestação de vontade funcional apta a gerar efeitos jurídicos, produzida no exercício de função administrativa*”¹⁷⁵. Nesses termos, convém ainda citar a definição do autor sobre função administrativa: “*A função administrativa é o conjunto de poderes jurídicos destinados a promover a satisfação de interesses essenciais, relacionados com a promoção de direitos fundamentais, cujo desempenho exige uma organização estável e permanente e que se faz sob regime jurídico infrealegal e submetido a controle jurisdicional*”¹⁷⁶.

Bem se vê certa discrepância entre os conceitos de ato administrativo proferidos pelos ilustres representantes da doutrina administrativista pátria citados. Contudo, entendemos possível separá-los em dois grupos com base nos critérios da vontade estatal e do controle jurisdicional, sendo fácil notar que a presença da vontade da administração na conecituação do ato administrativo aparece-nos desacompanhada do controle pelo Poder Judiciário, ao passo que os autores que não restringem de forma alguma o ato administrativo do controle jurisdicional também mencionam, cada um com suas próprias palavras, a submissão à lei. A aplicação de tal critério segrega, de um lado, as

¹⁷² *Direito Administrativo*, p. 161.

¹⁷³ *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 149.

¹⁷⁴ *Curso de Direito Administrativo*, p. 231.

¹⁷⁵ *Curso de Direito Administrativo*, p. 185

¹⁷⁶ *Curso de Direito Administrativo*, p. 29.

lições de José Cretella Júnior e Hely Lopes Meirelles e, de outro lado, os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Celso Antônio Bandeira de Mello e Marçal Justen Filho.

Tal segregação, nem tão curiosamente, põe de um lado administrativas de uma geração prévia ao firmamento do Estado Democrático de Direito no Brasil e, de outro, alguns daqueles que ajudaram a construí-lo e que permanecem lutando por sua irrestrita eficácia no campo do direito administrativo, a exemplo de Marçal Justen Filho, que, discorrendo no início de seu *Curso* sobre o Estado Democrático de Direito e o direito administrativo, sentencia: “(...) *a atividade administrativa estatal continua a refletir concepções personalistas de poder, em que o governante pretende imprimir sua vontade pessoal como critério de validade dos atos administrativos e invocar projetos pessoais como fundamento de legitimação para a dominação exercitada. A concepção de um Estado Democrático de Direito é muito mais afirmada (semanticamente) na Constituição do que praticada na dimensão governativa. Isso deriva da ausência de incorporação, no âmbito do direito administrativo, de concepções constitucionais fundamentais. É a visão constitucionalizante que se faz necessária para o direito administrativo brasileiro, o que importa a revisão dos conceitos pertinentes ao chamado regime de direito público (...)*”¹⁷⁷.

Dessa breve exposição podemos, sem pretensões de criação de uma nova definição de ato administrativo, descrevê-lo como uma tomada de decisão pela administração no exercício de sua função de executar a lei e portanto a ela submetida, sempre com vistas ao interesse público e passível de controle judicial amplo, o que reforça sua submissão ao Estado Democrático de Direito. Nós afiliamos-nos evidentemente – como vem sendo dito desde as primeiras páginas do presente trabalho – à inequívoca submissão da administração pública ao Estado Democrático de Direito, o qual eleva a proteção dos direitos fundamentais à missão primeira e à finalidade última em qualquer porção do ordenamento jurídico, ou melhor, ao ordenamento jurídico como um todo. Dessa irrefutabilidade do Estado Democrático de Direito decorre, como também já dito, sua imperatividade tanto sobre a administração quanto sobre o particular, que nas relações que travam entre si àquele submetem-se em situação de igualdade, garantindo-se ainda ao particular socorrer-se do Poder Judiciário sempre que se sentir lesado por ato da administração. E para o descortinamento e maior controle dos atos estatais, a procedimentalização é uma ferramenta inerente ao Estado Democrático de Direito.

¹⁷⁷ *Curso de Direito Administrativo*, pp. 18-19.

Já avançando ao estudo do procedimento administrativo, Hely Lopes Meirelles define-o como “(...) a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o iter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal”¹⁷⁸.

Tal conceituação filia-se à ideia tradicional de um percurso voltado à produção do ato administrativo almejado. Todavia, cremos que tal posição não mais se sustenta, eis que o procedimento administrativo não se constitui de mera mecânica subserviente ao ato administrativo. Ao revés, cremos que o procedimento sobre o ato prepondera, na linha de que é o percurso que define o resultado, razão pela qual o procedimento não se resume a mera forma. Muito mais do que isso, o procedimento administrativo não só conforma a construção da decisão estatal que, posteriormente, desta conta a história, como bem demonstrado por Luhmann¹⁷⁹, mas sobretudo conforma o próprio meio de atuação da administração no exercício de sua função.

Sendo ele, assim, a narrativa documentada do exercício da função administrativa, bem ressalta Celso Antônio Bandeira de Mello o relevo do procedimento administrativo, o qual “(...) decorre do fato de ser um meio apto a controlar o “iter” de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a

¹⁷⁸ *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 152.

¹⁷⁹ Niklas Luhmann, em sua obra *Legitimação pelo Procedimento* assim esclarece: “(...) Em contraste com o decurso inevitável do ritual, é característico para o processo legal, que a incerteza do resultado e suas consequências e a sinceridade das alternativas de comportamento no contexto da atuação e da sua estrutura de motivações, entrem em consideração e sejam aí elaboradas. Mas não são a forma concreta já definida, ou o gesto, ou a palavra exata, que impelem o procedimento para diante, mas sim as decisões seletivas dos participantes, que eliminam as alternativas, reduzem a complexidade, absorvem a incerteza ou transformam a complexidade indeterminada de todas as probabilidades numa problemática determinável e compreensível. É-lhes atribuída a seletividade numa comunicação. Ela empresta-lhes o sentido, (não como cópia fiel dum modelo existente), e os participantes reagem com uma escolha de comportamento, não por ação de alavancas pré-estabelecidas, mas antes pela informação sobre as capacidades de seleção dos outros; isto é, reagem não apenas às possibilidades escolhidas, como também às possibilidades eliminadas por esse meio, que se mantêm no horizonte da existência do procedimento como uma possibilidade negada. Assim o procedimento decorre como uma história da decisão, em que cada decisão parcial dum só participante se torna um fato, para que estabeleça premissas de decisão para os outros participantes e assim estruture a situação geral, que não aciona mecanicamente. Isso constitui o passo seguinte” (pp. 38-39). Também Odete Medauar, citando Feliciano Benvenuti como o restaurador da importância do procedimento, assim resume a lição do citado autor italiano: “(...) Quando falta essa instantaneidade entre poder e ato, há qualquer coisa que enquanto se concretiza não é poder, mas ainda não é ato; este fazer-se ato denomina-se função. A manifestação sensível da função, o modo de fazer-se o ato é o procedimento; procedimento é a história da transformação do poder em ato, história essa marcada por toda a série de atos necessários para a transformação do poder em realização concreta. Procedimento é fenômeno que se produz em todo exercício de uma função; constitui basilar do sistema e da lógica do direito” (*A processualidade no direito administrativo*, p. 36).

Sociedade”¹⁸⁰. Poucas linhas adiante, assim Celso Antônio aponta os objetivos do procedimento: “*Com acerto, os especialistas observam que o procedimento administrativo atende a um duplo objetivo: a) resguarda os administrados; e b) concorre para uma atuação administrativa mais clarividente*”¹⁸¹. Em poucas mas extremamente felizes palavras esculpidas no Estado Democrático de Direito, afirma o ilustre administrativista: “*(...) a contrapartida do progressivo condicionamento da liberdade individual é o progressivo condicionamento do modus procedendi da Administração*”¹⁸².

Eis, pois, a lupa com que se examina o frequente confronto entre o exercício da função administrativa e os direitos fundamentais: o procedimento administrativo. Trata-se, em igual importância à da fundamentação do ato administrativo, da gravação do percurso seguido para a formação do ato administrativo com a função de possibilitar a observação do respeito às garantias individuais, igualmente possibilitando ao particular, em caso de desrespeito a tais garantias, apontá-lo não só à autoridade administrativa superior – que tem o poder-dever de rever o ato ou anulá-lo -, mas também, em derradeira oportunidade, ao Poder Judiciário para busca de sua devida censura por meio do direito de ação. Em outros termos, o procedimento atribui indispensável transparência à atividade administrativa, tornando possível o seu cotejo com os limites constitucionais que lhe são impostos, seja para constatação de sua correção, seja para corrigi-la em caso de desvios.

É também assim que Marçal Justen Filho enxerga o procedimento administrativo, ressaltando que é por meio dele que a administração atua: “*A procedimentalização consiste na submissão das atividades administrativas à observância de procedimentos como requisito de validade das ações e omissões adotadas. Significa que a função administrativa se materializa em atividade administrativa, que é um conjunto de atos. Esse conjunto de atos deve observar uma sequência predeterminada, que assegure a possibilidade de controle do poder jurídico para realizar os fins de interesse coletivo e a promoção dos direitos fundamentais*”¹⁸³. E mais adiante, sobre os fins da procedimentalização, enumera-os: “*A procedimentalização se orienta a uma pluralidade de fins: controle do poder, realização da democracia, atividade administrativa isenta de defeitos e redução dos encargos do Judiciário*”¹⁸⁴.

¹⁸⁰ *Curso de Direito Administrativo*, p. 331.

¹⁸¹ *Curso de Direito Administrativo*, pp. 313-314.

¹⁸² *Curso de Direito Administrativo*, p. 317.

¹⁸³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 215.

¹⁸⁴ *Curso de Direito Administrativo*, p. 216.

Ora, é extremamente importante para o que se intenta demonstrar no presente trabalho essa assertiva de que a procedimentalização controla a administração, realiza a democracia e reduz a demanda ao Judiciário, eis que é isso que temos afirmado desde as páginas introdutórias: o Estado Democrático de Direito garante ao contribuinte a participação no procedimento de fiscalização tributária, o que se presta a propiciar um maior grau de acerto a essa atividade sob a perspectiva dos limites constitucionais que lhe são impostos, ensejando, por consequência, uma menor formação de lides que demandariam a atuação pacificadora do Estado tanto em âmbito administrativo quanto, em última fase, em âmbito judicial. Isto sem embargo da garantia constitucionalmente outorgada ao contribuinte para que leve ao Judiciário qualquer lesão ou ameaça de lesão a seus direitos por ato administrativo, para cujo exame o procedimento administrativo também se afigura utilíssimo, dado que se consubstancia como o registro da atividade administrativa até a edição do aludido ato.

Por oportuno, diga-se que essa corrente em prol da exaltação da procedimentalização da administração é bastante robusta e não nasceu em solo brasileiro. As doutrinas administrativistas italiana e alemã há algum tempo já bradam o papel central do procedimento administrativo no exercício da função administrativa, sobrepondo-se à vetusta dogmática da proeminência do ato¹⁸⁵. Com base nessa nova perspectiva, o procedimento, antes mero registro do iter de nascimento do ato, passa a ser ele a materialização da atuação da administração, relegando o ato ao papel do ponto final do procedimento, em que se sintetiza o que ocorrido em seu percurso.

¹⁸⁵ Em profundo estudo sobre o tema, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva narra o deslocamento do ato administrativo para a órbita do procedimento, iniciando tal narrativa pelo período de exílio do procedimento: “*O descirar do procedimento administrativo tinha sido, até então, a consequência lógica necessária da clássica perspectiva actocêntrica. Assim, por um lado, a dogmática tradicional assentava na <<atenção exclusiva, ou predominante, pelo que se pode chamar a perspectiva jurisdicional da Administração Pública, ou seja, pelos aspectos relevantes para o exame realizado pelos juízes. E, uma vez que o objeto da decisão é o acto final, só este era realçado>> (CASSESE). Enquanto que, por outro lado, a desvalorização do procedimento decorria também de uma certa influência da “óptica privatística” no modo de considerar os fenómenos administrativos, já que, <<no Direito Privado, os modos de formação da vontade são irrelevantes, ou escassamente relevantes>> (CASSESE). Daí que o procedimento, segundo a doutrina clássica, ou não era considerado de todo, ou era considerado apenas para explicar a formação da decisão final da Administração, enquanto simples instrumento ao serviço do acto administrativo e não de uma forma autónoma*”. Expostos os contornos da doutrina clássica, o autor português descreve a mudança de paradigma a partir da doutrina italiana: “*Diferentemente, agora, de acordo com um importante sector da doutrina italiana, o procedimento deve passar a ser visto como a alternativa dogmática do acto administrativo. Está-se aqui, como escreve NIGRO, perante <<uma paradoxal inversão de posições. O procedimento – nascido ao serviço do acto para explicar o seu nascimento e exalar o seu domínio, através da distinção entre acto recorrível (“provvedimento”) e actos instrumentais – destruiu praticamente o acto, reduzindo-o (no dizer de SCHMITT GLAESER, no comentário da lei alemã sobre o procedimento administrativo) a um mero resumo dos elementos pré-formados no decurso do procedimento>>*” (Em busca do acto administrativo perdido, pp. 302-303).

Tal reviravolta a partir da doutrina italiana é assim descrita por Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva: “ *Ainda de acordo com essa perspectiva, assistir-se-ia, em nossos dias, a um divórcio entre o procedimento e o “poder” administrativo. O que implicaria passar a entender o procedimento administrativo <<como uma estrutura de ligação entre vários sujeitos>>, públicos e privados, que colaboram na realização de uma determinada função, e não <<como uma forma de exercício de um poder (“potestà”) em desenvolvimento>> (NIGRO). (...)”¹⁸⁶. A utilização do particípio pelo autor lusitano justifica-se por sua parcial antipatia ao caráter objetivista que a doutrina italiana atribui ao procedimento, ao qual ele mescla o caráter subjetivista defendido pela doutrina alemã.*

Acerca da concepção italiana, assim o autor português descreve-a: “(...) *ele (o procedimento administrativo) não é mais uma “pertença” da administração, antes uma espécie de “condomínio”, onde particulares e autoridades administrativas se tornam “cúmplices” da realização das tarefas administrativas*”¹⁸⁷. Novamente com base em NIGRO, o administrativista português destaca a central característica do procedimento administrativo segundo a doutrina italiana: “*Desta forma, o procedimento alterou <<o “tipo burocrático” de Administração, delineado por WEBER, [que] surge hoje profundamente transformado pela “participação” – participação de indivíduos e de grupos>>, a qual implicou uma <<verdadeira e própria repartição do poder (“potestade”) administrativo entre o titular burocrático formal e a pluralidade dos intervenientes>> (NIGRO)*”¹⁸⁸. E arremata, sintetizando sua visão sobre a concepção italiana de

¹⁸⁶ *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 303-304.

¹⁸⁷ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 304.

¹⁸⁸ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 305. Sobre o conceito de burocracia de Max Weber, ver *O que é burocracia?*, versão da obra de Weber traduzida para o português pelo Conselho Federal de Administração - CFA; ainda Maliska, Marcos Augusto, *Max Weber e o Estado Racional Moderno*; ver também WEBER, Max, *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*, do qual se extraem os seguintes trechos acerca do funcionamento da burocracia:

“O funcionamento específico do funcionalismo moderno manifesta-se da forma seguinte:

I. Rege o princípio das competências oficiais fixas, ordenadas, de forma geral, mediante regras: leis ou regulamentos administrativos, isto é: 1) existe uma distribuição fixa das atividades regularmente necessárias para realizar os fins do complexo burocraticamente dominado, como deveres oficiais; 2) os poderes de mando, necessários para cumprir estes deveres, estão também fixamente distribuídos, e os meios coativos (físicos, sacros ou outros) que eventualmente podem empregar estão também fixamente delimitados por regras; 3) para o cumprimento regular e contínuo dos deveres assim distribuídos e o exercício dos direitos correspondentes criam-se providências planejadas, contratando pessoas com qualificação regulamentada de forma geral.

Estes três fatores constituem, na dominação baseada no direito público, a existência de uma autoridade burocrática, e na dominação da economia privada, a de uma “empresa” burocrática. Nesse sentido, essa instituição dentro das comunidades políticas e eclesiásticas somente chega a estar plenamente desenvolvida no Estado moderno e, dentro da economia privada, somente nas formas mais avançadas do capitalismo. Mesmo em formações políticas tão extensas quanto as do antigo Oriente, bem como nos reinos de conquistadores germânicos e mongóis e em muitas formações estatais feudais, autoridades contínuas com

competência fixa não constituem a regra, mas a exceção. Nelas, precisamente as medidas mais importantes o soberano manda realizar por homens de confiança pessoal, comensais ou servidores da Corte, com autorizações e encargos temporários estabelecidos para o caso concreto, e não fixamente delimitados.

II. Rege o princípio da hierarquia de cargos e da seqüência de instâncias, isto é, um sistema fixamente regulamentado de mando e subordinação das autoridades, com fiscalização das inferiores pelas superiores - sistema que oferece, ao mesmo tempo, ao dominado a possibilidade fixamente regulamentada de apelar de uma autoridade inferior à instância superior desta. Quando o tipo está plenamente desenvolvido, essa hierarquia de cargos está monocraticamente organizada. O princípio da seqüência de instâncias hierárquica é encontrado tanto em formações estatais e eclesiásticas quanto em todas as demais formações burocráticas, como, por exemplo, grandes organizações de partido e grandes empresas privadas, podendo-se também chamar ou não "autoridades" as instâncias privadas destas. Mas, quando está plenamente realizado o princípio de "competências", a subordinação hierárquica, pelo menos nos cargos públicos, não equivale à autorização da instância "superior" para encarregar-se simplesmente dos assuntos das "inferiores". O contrário constitui a regra, e, por isso, no caso de ficar vago um cargo estabelecido, sua preocupação é inevitável.

III. A administração moderna baseia-se em documentos (atas), cujo original ou rascunho se guarda, e em um quadro de funcionários subalternos e escrivães de todas as espécies. O conjunto dos funcionários que trabalham numa instituição administrativa e também o aparato correspondente de objetos e documentos constituem um "escritório". A moderna organização administrativa separa, por princípio, o escritório da moradia privada, distinguindo em geral a atividade oficial, como área especial, da esfera da vida privada, e os recursos monetários e outros meios oficiais da propriedade privada do funcionário. Esta é uma situação que por toda parte é produto de um longo desenvolvimento. Hoje a encontramos tanto nas empresas públicas quanto naquelas da economia privada, estendendo-se nestas últimas, também, ao empresário dirigente. Escritório e residência, correspondência comercial e privada, patrimônio da empresa e privado estão, em princípio, separados, e isto tanto mais quanto mais conseqüentemente se impôs o tipo moderno da gestão comercial - os primeiros passos encontramos já na Idade Média. Como qualidade especial do empresário moderno, pode-se constatar, portanto, o fato de ele atuar como "primeiro funcionário" de sua empresa, do mesmo modo que o soberano de um Estado moderna especificamente burocrático referia-se a si como "primeiro servidor" deste. A idéia de considerar a atividade de escritório estatal e a da economia privada algo diferente em sua essência é própria da Europa continental e, em contraste, totalmente alheia aos americanos.

IV. A atividade oficial, pelo menos toda atividade oficial especializada - e esta é o especificamente moderno -, pressupõe, em regra, uma intensa instrução na matéria. Também isso se aplica, cada vez mais, aos dirigentes e empregados modernos das empresas da economia privada, do mesmo modo que aos funcionários estatais.

V. Quando o cargo está plenamente desenvolvido, a atividade oficial requer o emprego da plena força de trabalho do funcionário, independentemente da circunstância de que o tempo de trabalho obrigatório no escritório pode estar fixamente delimitado. Esta situação, como caso normal, é também produto de um longo desenvolvimento, tanto nos cargos públicos quanto naqueles da economia privada. O caso normal era antigamente, ao contrário, a realização "acessória" dessas atividades.

VI. A administração dos funcionários realiza-se de acordo com regras gerais, mais ou menos fixas e mais ou menos abrangentes, que podem ser aprendidas. O conhecimento destas regras constitui, por isso, uma arte especial (conhecimentos jurídicos, administrativos, contábeis) que é posse dos funcionários.

(...)

4) A razão decisiva do avanço da organização burocrática sempre foi sua superioridade puramente técnica sobre qualquer outra forma. A relação entre um mecanismo burocrático plenamente desenvolvido e as outras formas é análoga à relação entre uma máquina e os métodos não-mecânicos de produção de bens. Precisão, rapidez, univocidade, conhecimento da documentação, continuidade, descrição, uniformidade, subordinação rigorosa, diminuição de atritos e custos materiais e pessoais alcançam o ótimo numa administração rigorosamente burocrática (especialmente monocrática) exercida por funcionários individuais treinados, em comparação a todas as formas colegiais ou exercidas como atividade honorária ou acessória. Quando se trata de tarefas complexas, o trabalho burocrático remunerado não apenas é mais preciso, como também muitas vezes mais barato no resultado final do que o formalmente não-remunerado, honorário. A atividade honorária é uma atividade acessória, por isso funciona, em regra, mais devagar, está menos vinculada a esquemas e é menos formal e, portanto, menos precisa, menos uniforme, por depender menos das autoridades superiores, é menos contínua e, em conseqüência da instalação e do aproveitamento quase inevitavelmente pouco econômicos do aparato de funcionários subalternos e meios técnicos, muitas vezes, de fato, muito cara. Isto se aplica, sobretudo, quando se pensa não apenas nos gastos efetivos do erário - que certamente são muito mais altos na administração burocrática, especialmente em comparação à administração não-remunerada exercida por honorários -, mas sim nos prejuízos econômicos dos dominados, por

procedimento administrativo: “A participação no procedimento é, portanto, de acordo com esta orientação, vista a partir da perspectiva da organização administrativa, enquanto mecanismo institucionalizado de colaboração dos particulares e das autoridades públicas para a produção das decisões administrativas. Daí que a intervenção do particular no procedimento seja analisada não como um meio de defesa de suas posições subjectivas perante a Administração, mas como um expediente organizativo destinado à tomada das melhores decisões administrativas, em resultado dessa cooperação. Aquilo que se valoriza não é tanto a oportunidade do particular se defender previamente da Administração, mas a importância dos novos factos e interesses que ele pode vir a trazer ao procedimento, concebendo-se o particular como um participante activo da realização da função administrativa”¹⁸⁹.

Quanto à doutrina alemã, por sua vez, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva destaca o forte posicionamento do procedimento administrativo no Direito Constitucional, em que a garantia do procedimento apresenta-se como verdadeiro direito fundamental. Citando duas perspectivas distintas da corrente alemã, o autor português, inicialmente observando HABERLE, descortina a premissa “do procedimento como “Direito Constitucional concretizado””, em que ele funcionaria “(...) como um instrumento fundamental do moderno Estado prestador e como uma forma de realização dos direitos fundamentais, na sua dimensão de direitos de participação”. Acerca disso, opina o administrativista português: “Essa orientação, portanto, diferentemente do que defende a doutrina italiana congénere, se chama igualmente a atenção para a relevância autónoma do procedimento, e para a importância deste do ponto de vista da organização administrativa, não esquece também a sua dimensão subjectiva de protecção jurídica individual, e constroi as posições dos sujeitos processuais em termos de direitos subjectivos. Só que, mesmo do ponto de vista dos direitos subjectivos, mormente dos direitos fundamentais, é dado maior destaque à sua dimensão participativa do que à

perda de tempo e falta de precisão. A possibilidade de uma administração permanente não-remunerada, exercida por honoratarios, existe, em regra, somente onde as funções podem ser satisfatoriamente exercidas como "atividade acessória". Alcança seus limites com a intensificação qualitativa das tarefas enfrentadas pela administração - hoje também na Inglaterra. O trabalho organizado em forma colegial, por outro lado, condiciona atritos e retardações, compromissos entre opiniões e interesses contrários, realizando-se, portanto, com menos precisão e menos dependência de autoridades superiores e, por isso, de maneira menos uniforme e mais devagar. Todos os progressos da organização administrativa prussiana têm sido, e serão também no futuro, progressos do princípio burocrático, especialmente do monocrático” (pp. 198-212).

¹⁸⁹ Em busca do acto administrativo perdido, p. 306.

*individualística, assim se introduzindo a dimensão organizativa do procedimento administrativo no próprio seio daquelas figuras subjectivas*¹⁹⁰.

Num segundo momento, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva retrata a outra perspectiva alemã da corrente subjetivista do procedimento administrativo, “mais ligada à teoria dos direitos fundamentais”, para o que destaca GOERLICH: “*Os direitos fundamentais, segundo GOERLICH, para além da sua dimensão jurídico-material, devem também ser entendidos como <<garantias de procedimento>>. O que significa que o titular de um direito fundamental goza, em virtude disso, do direito a que qualquer decisão administrativa que lhe diga respeito e que, portanto, esteja em condições de afectar o seu domínio privado constitucionalmente protegido, seja tomada na sequencia de um procedimento administrativo, de modo a permitir ao privado defender-se preventivamente de qualquer agressão por parte da Administração. (...) Isto, porque o procedimento administrativo constitui uma garantia de protecção do titular do direito fundamental, que é prévia, e que acresce à do recurso contencioso. Donde resulta que, se o titular de um direito fundamental não tiver sido consultado a propósito de uma decisão administrativa que o afecta, e se não puder invocar, posteriormente, em tribunal, esse vício do procedimento para a defesa do seu direito constitucionalmente protegido, está-se a pôr em causa o próprio conteúdo do direito fundamental*”¹⁹¹.

Com efeito, sem descuidar dos avanços trazidos pela moderna doutrina italiana, especialmente acerca da migração do centro do Direito Administrativo do “Ato” para o “Procedimento”, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva afirma: “*Ora, segundo creio, o procedimento vale por si mesmo – enquanto instrumento de correcção e de eficácia das decisões administrativas, assim como de garantia de protecção antecipada dos direitos dos particulares -, e não apenas em razão dos resultados a que possa chegar. Além de que no procedimento se estabelece uma relação duradoura entre os particulares e as autoridades administrativas, cujo conteúdo é mais amplo do que o da decisão final dele resultante. Daí que uma concepção actocêntrica do procedimento, apenas preocupada com a sua resolução final, se arrisque a “deixar de fora” a compreensão dos vínculos estabelecidos entre os diversos sujeitos jurídicos no quadro da relação jurídica de*

¹⁹⁰ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 331.

¹⁹¹ *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 334-335.

*procedimento (anteriores e posteriores às decisões que lhe põem termo), não explicando senão uma ínfima parte do relacionamento global do particular com a administração*¹⁹².

Da exposição acima erigida e focada na procedimentalização da atuação da administração pública é interessante notar que as oposições doutrinárias centram-se na identificação da função do procedimento administrativo entre duas possibilidades: saber se a participação do particular contribui para uma decisão administrativa mais acertada (doutrina objetivista italiana) ou se presta-se a garantir direitos fundamentais dos particulares, chegando a constituir-se em si mesmo – o procedimento – como uma garantia individual (doutrina subjetivista alemã). Seja numa seja noutra doutrina a nós apresenta-se agradabilíssimo o fato de que em ambas a participação do contribuinte é um pressuposto imune às controvérsias, sendo controvertida apenas a razão de ser dessa participação.

E sobre a prevalência da indispensável participação do administrado nesse procedimento e sua razão de ser, o autor português aproxima-se mais da doutrina alemã, concluindo: “Assim, estou – em parte – de acordo com a concepção italiana, que entende que o procedimento não é um simples instrumento formal, cuja importância se resume à decisão final, mas um instrumento de composição material de interesses (públicos e privados) diferenciados, ainda que considere também que ele não deve ser – por isso mesmo – considerado de um modo objectivado, antes que constitui o domínio privilegiado para o estabelecimento de relações jurídicas administrativas. O procedimento administrativo não é, portanto, um mero instrumento organizativo ao serviço da realização óptima da função administrativa, mas antes – e sobretudo – um meio de defesa dos privados perante a Administração Pública, ou das autoridades administrativas umas relativamente às outras, no quadro de relações jurídicas administrativas (de que a relação de procedimento constitui uma modalidade)”¹⁹³.

Por conseguinte, esse novo paradigma do Direito Administrativo implica profundas transformações no exercício da função administrativa, com base no que estamos com Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva quando, com referência a NIGRO, afirma uma própria alteração da administração burocrática tal qual delineada por WEBER, haja vista que a decisão administrativa não mais decorre isoladamente de uma organização hierárquica formada por funcionários especializados no exercício de funções específicas, ora passando a não mais poder prescindir da participação do particular interessado, o qual

¹⁹² *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 371.

¹⁹³ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 378.

se encontra, relativamente à administração, em posição equidistante de submissão ao ordenamento jurídico.

Todavia, isto não significa uma alteração das competências, direitos e deveres outorgados constitucionalmente aos agentes da administração e aos particulares. As decisões administrativas evidentemente competem - imediata ou mediamente - à administração, daí até mesmo a razão pela qual ora defendemos o direito de participação do particular; caso contrário teria ele o dever de agir. Sobre esse tema também manifestou-se Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva: “(...) *participação no procedimento, num Estado democrático e de Direito, não deve significar que as decisões administrativas tenham de ser sempre forçosamente consensuais ou (muito menos) compromissórias, ou que à Administração não continue a caber a responsabilidade última pela decisão tomada. Antes, deve significar que a Administração tem de fazer as suas escolhas, ponderando as posições dos privados e que deve procurar a sua colaboração no exercício da atividade administrativa. A participação no procedimento deve, pois, ter por limite a responsabilidade pelas decisões tomadas, e a legitimação resultante do procedimento deve crescer – sem se substituir – à legitimidade constitucional da Administração*”¹⁹⁴.

Não há dúvidas – e disso estamos convencidos – de que o direito de participação do contribuinte tanto se presta a uma decisão administrativa mais correta, atribuindo, à perspectiva da administração, a outra perspectiva que com aquela conforma ambos os lados que se encontram em equidade perante o ordenamento jurídico calcado no Estado Democrático de Direito, o que guarda relação direta com o princípio da eficiência inserto no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, quanto desdobra-se de manifestação direta desse Estado Democrático de Direito, o qual garante ao particular participar dos procedimentos administrativos de que possa resultar alguma interferência em sua esfera de direitos, mormente quando em jogo o direito à propriedade, à livre iniciativa e outros direitos fundamentais que se postam na linha de frente na relações jurídicas tributárias¹⁹⁵.

¹⁹⁴ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 404.

¹⁹⁵ Sempre que da atuação estatal possa decorrer qualquer atrito com direitos de particulares ela deve ser obrigatoriamente conduzida por meio do procedimento administrativo, em que a participação de tais particulares é a ele inerente para que também se façam valer seus direitos: “A <<mudança de paradigma>> científico que, segundo GOERLICH, representa a abertura do Direito Administrativo para a consideração dos fenómenos do procedimento, não significa fazer dele um sucedâneo do processo contencioso, antes deve constituir uma forma de reforçar o controlo da Administração e, sobretudo, de aumentar a garantia dos direitos dos particulares – em acréscimo às garantias jurisdicionais. Daí o aumento de protecção subjectiva que resulta de um entendimento dos direitos fundamentais como <<direitos subjectivos com eficácia

Trata-se, pois, de um direito que assiste ao particular previamente à tomada de decisão pela administração, a fim de que ele possa não apenas contribuir com informações e dados indispensáveis a uma decisão em que administração e particular são partes que se relacionam em situação de igualdade, mas também de que ele possa fazer valer direitos individuais que devem ser considerados nessa zona de toque entre interesses públicos e privados.

Essa garantia de participação do particular também encontra eco na doutrina nacional. Marçal Justen Filho, sobre o tema, afirma: “A *procedimentalização impede a concentração decisória num ato imediato e único. Mais ainda, a procedimentalização assegura a oportunidade de manifestação para todos os interessados, a qual deverá ser promovida (em princípio) previamente a qualquer decisão. Enfim, a procedimentalização exige que toda e qualquer decisão administrativa seja logicamente compatível com os eventos que lhe foram antecedentes e se traduza em manifestação fundada em motivos, cuja procedência é requisito de validade*”¹⁹⁶. Ainda mais pródigo em favor da manifestação do particular nos procedimentos administrativos, Celso Antônio Bandeira de Mello, denominando tal garantia de “Princípio da Audiência do Interessado”, assevera: “*Tal direito – e Escola insiste, oportunamente, nisto – não se resume a uma única manifestação. Onde, significa mais do que ser ouvido apenas inicialmente. Pode, in concreto, implicar que se deva ensanchar ao administrado oportunidade de volver a manifestar-se, tendo em vista o próprio desenrolar do procedimento com seus incidentes*”¹⁹⁷.

Referido direito de audiência ou participação encontra-se positivado em outros países, a exemplo de Alemanha, Itália e Portugal. Tomando como exemplo este último, bem menciona Canotilho: “*A exigência de um procedimento juridicamente adequado para o desenvolvimento da actividade administrativa considera-se como dimensão insubstituível da administração do Estado de direito democrático. Como garantias de um **procedimento administrativo justo** mencionam-se, entre outras: o direito de participação do particular nos procedimentos em que está interessado (art. 267.º/4), o princípio da imparcialidade da administração (art. 266.º/2), o princípio da audição jurídica (art. 269.º/3), o princípio da*

procedimental (“Verfahrenswirkung”)>> (GOERLICH), o qual implica considerar que sempre que uma actuação administrativa possa colidir com um qualquer desses direitos, ela tenha de se realizar forçosamente nos termos de um procedimento administrativo” (Em busca do acto administrativo perdido, p. 388).

¹⁹⁶ Curso de Direito Administrativo, p. 215-216.

¹⁹⁷ Curso de Direito Administrativo, p. 322.

informação (art. 268.º/1), o princípio da fundamentação dos actos administrativos lesivos de posições jurídicas subjectivas (art. 268.º/2), o princípio da conformação do procedimento segundo os direitos fundamentais (arts. 266.º/1 e 267.º/4), o princípio da boa-fé (art. 266.º/2, na redacção do LC 1/97) e o princípio do arquivo aberto (art. 268.º/2)”¹⁹⁸.

Em que pese a Constituição Federal de 1988 não ter expressamente prescrito o denominado direito de audiência, entendemos deveras equivocadamente concluir a partir disso que o procedimento administrativo, no Brasil, possa prescindir dessa participação. Como vimos afirmando ao longo de todo o presente trabalho, o próprio Estado Democrático de Direito plasmado no *caput* de seu artigo 1º já seria, a nosso ver, sem sombra de dúvidas, mais que suficiente para garantir a participação do particular em procedimentos administrativos que lhe digam respeito. Aliás, o Estado Democrático de Direito torna, por si só, imperativa essa participação, bastando a remissão a tudo o que dito no Capítulo III supra quanto à isonomia entre o particular e a administração diante do ordenamento jurídico. Mas não é só, nossa Constituição garantista, conquanto não tenha nomeado o direito de participação ou audiência no procedimento administrativo, prescreveu diversos direitos fundamentais espalhados em seu Texto, como o próprio inciso III do citado artigo 1º, que garante a dignidade da pessoa humana; os incisos XXXIII, XXXIV, alínea *a*, LIV, LV, respectivamente atinentes ao acesso à informação, o direito de petição, ao devido processo legal tanto formal quanto substantivo, ao contraditório e à ampla defesa não só em âmbito processual como também aos acusados em geral; e o parágrafo 2º do mesmo artigo 5º, que é bastante abrangente ao firmar que: “*Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”. A isso tudo some-se ainda o *caput* de seu artigo 37, que impõe à Administração, entre outros, os princípios da impessoalidade, da moralidade e da eficiência.

Nesses termos, somente uma leitura bastante tacanha da Constituição Federal de 1988 levaria à equivocada conclusão de que no ordenamento jurídico brasileiro não estaria cristalizado o direito de participação do particular em procedimento administrativo que lhe diga respeito. Ora, para além dos incontornáveis Estado Democrático de Direito e dignidade da pessoa humana, os precisos direitos à informação e direito de petição conformam tanto o direito do particular de conhecer o procedimento administrativo que

¹⁹⁸ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pp. 274-275.

seja de seu interesse como o direito de nele manifestar-se, impondo à administração o dever de considerar suas manifestações.

A seu turno, a garantia do devido processo legal em sua vertente substantiva – item que abordaremos especificamente em Capítulo próximo -, como corolário do Estado Democrático de Direito que é, reforça o caráter inarredável do direito de participação do particular, sendo evidente a carência de razoabilidade do impedimento à sua participação num procedimento em que tanto ele quanto à administração são partes, acrescentando-se aí a garantia do contraditório aos acusados em geral, no que se incluem obviamente contribuintes aos quais se pretende reputar créditos tributários não declarados e não recolhidos espontaneamente.

E ainda sob a perspectiva incontornável de que administração e particular são, nas relações que travam entre si, partes iguais perante o ordenamento jurídico, a ausência de chamamento do particular em procedimento administrativo que lhe interesse agride também alguns princípios impostos pela Lei Maior especificamente à administração pública, em especial os princípios da impessoalidade e da moralidade, haja vista que, se em procedimento a administração atua simultaneamente como parte e órgão competente para a decisão, a emissão desta sem a oitiva da outra parte é no mínimo leviana, o que do ponto de vista do ordenamento positivado agride aos citados princípios da impessoalidade e da moralidade¹⁹⁹.

Quanto à impessoalidade, Marco Aurélio Greco destaca-lhe duas dimensões. A primeira, mais óbvia, por força da qual: “*O conteúdo dos atos da Administração deve ser apresentado “perante” o destinatário, mas não ser definido por causa dele*”²⁰⁰. A segunda é a que mais nos interessa: “*(...) De fato, sua outra dimensão encontra-se voltada para o agente público, ou seja, agir impessoalmente quer dizer agir no sentido da busca do interesse público, tal como consagrado na lei, o que significa que o juízo definidor de qual é o interesse público nas situações contempladas é o do legislador e não o do administrador*”²⁰¹. Com base nisto, retoma-se a posição de paridade entre particular e administração à luz do ordenamento jurídico, a qual impõe que a decisão administrativa, para ser impessoal, tenha que sopesar o interesse público e o interesse particular, em

¹⁹⁹ Discriminando moralidade de moralismo, Marco Aurélio Greco ressalta o caráter positivo daquela: “*(...) não se pode afirmar que o tema não seria jurídico posto que a Moral estaria fora do Direito. Esta postura é incompatível com o Texto Constitucional, posto que ele contempla expressamente o princípio, donde não se pode negar seu caráter jurídico positivo. (...)*” (*Notas sobre o Princípio da Moralidade*, p. 378).

²⁰⁰ *Notas sobre o Princípio da Moralidade*, p. 391.

²⁰¹ *Notas sobre o Princípio da Moralidade*, p. 391.

especial direitos fundamentais como o da propriedade, envolvidos no caso concreto, sob pena de não representar a vontade do ordenamento, mas apenas a vontade da administração, que com aquela não se confunde²⁰².

E tal questão já adentra, eis que com ela possui um zona de intersecção, à Moralidade positivada no artigo 37 da Lei Maior, o que, segundo também Marco Aurélio Greco, traz a perspectiva do administrado, sob o prisma da justiça, para dentro do ato administrativo: “*Nesse contexto, legalidade e moralidade se compõem, na medida em que, dentro da legalidade e sem infringi-la, é possível ter uma conduta moral no sentido de reconhecimento do significado e relevância do destinatário do ato, como verdadeiro integrante de um conjunto abrangente. Isto é possível em duplo sentido, seja **dimensionando** (dentro da legalidade) a ação e não cometendo excessos, ainda que legalmente autorizados; seja **encontrando** na interpretação da lei (sem deturpá-la) o sentido que melhor atenda a um parâmetro de justiça, visto sob a perspectiva do destinatário*”²⁰³. E com isso conclui o autor com maestria: “*Esta visão quebra a relação de dominação do **sujeito** sobre o **objeto** e instaura uma relação de **convivência** entre interlocutores*”.

Daí que, retomando as linhas do Capítulo III do presente trabalho, a ideia de uma postura dos interlocutores voltada ao consenso liga-se à moralidade administrativa, haja vista que, partindo da análise dos mesmos fatos, tanto o particular quanto a administração devem estar dispostos a ser convencidos um pelo outro, exilando a lide desse momento ao qual ela não pertence em prol da convivência, traduzida em participação do particular na formação da decisão administrativa, a qual, como já dito à exaustão, não diz com a vontade do administrador, mas com a vontade do ordenamento, que equipara particular e administração em posição a ele equidistante e equânime.

Não por menos que o Princípio da Moralidade impõe à Administração uma atuação extenuada de dúvidas, pautada em retidão, lealdade, honestidade e boa-fé-objetiva, mormente considerando tratar-se, como já dito no início da presente exposição, de um “dever-poder”, o qual, portanto, atua no estrito interesse da coletividade e em precisa

²⁰² “*Todo ato do Poder Público, para ser irrepreensível, há de conformar-se com a lei, com a moral e com a finalidade social. Legalidade, moralidade e finalidade são pressupostos indissociáveis de todo ato administrativo que almeje ser legítimo. A utilização do poder administrativo há de ser orientada pelo interesse público, nunca pelo interesse pessoal do administrador ou de seus correligionários e mentores. O interesse público, e não a vontade da autoridade, é que impera nos domínios da Administração*” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Os Poderes do Administrador Público*, p. 341).

²⁰³ *Notas sobre o Princípio da Moralidade*, p. 385.

conformidade com o ordenamento jurídico. Com efeito, nada menos se pode esperar da Administração que não um exemplo de conduta!

A aplicação da lei não nasce das sombras, mas de transparente iter – o procedimento administrativo – no curso do qual aplicam-se todos os princípios gerais e os princípios próprios à atividade administrativa, entre eles o da moral administrativa, a qual, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “(...) *corresponde àquele tipo de comportamento que os administrados esperam da Administração Pública para a consecução de fins de interesse coletivo, segundo uma comunidade moral de valores, expressos por meio de standards, modelos ou pautas de conduta*”²⁰⁴. Dessa comunidade moral de valores, Maria Sylvia Zanella Di Pietro destaca alguns que sobressaem, cujo desrespeito ofende diretamente o Princípio da Moralidade mesmo quando a atividade administrativa parece obedecer à lei: “*Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estrará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa*”²⁰⁵.

Justiça, equidade e honestidade saltam do texto acima transcrito aos nossos olhos, ao que se acrescentam as ideias de lealdade e de boa-fé objetiva, aquela muito bradada no Direito Processual Civil, esta bastante alardeada no Direito Privado, mas que também se aplicam ao Direito Público nas relações entre a Administração e os particulares. Quanto à lealdade, em sua famosa obra “Teoria Geral do Processo”, os professores Araújo Cintra, Ada Pellegrini e Cândido Dinamarco assim descrevem-na: “(...) *O princípio que impõe esses deveres de moralidade e probidade a todos aqueles que participam do processo (partes, juízes e auxiliares da justiça; advogados e membros do Ministério Público) denomina-se princípio da lealdade processual*. Quanto à boa-fé objetiva, por sua vez, Flávio Rubinstein, em trabalho aplicado à obtenção do título de Mestre pela Faculdade de Direito da USP, pontua que “(...) *é um modelo de condutas sociais consideradas como arquétipos, as quais são exigidas pela consciência da sociedade em conformidade com determinados imperativos éticos*”²⁰⁶. E, relacionando tal conceito ao de moralidade administrativa, conclui o Mestre em Direito Econômico e Financeiro pelas mãos de Régis Fernandes de

²⁰⁴ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 162

²⁰⁵ *Direito Administrativo*, p. 71.

²⁰⁶ *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*, p. 33.

Oliveira que esta “(...) *é um dos valores pressupostos da boa-fé objetiva, caracterizando-se como um veículo deste princípio aplicável às relações entre Estado e particulares*”²⁰⁷.

Moralidade, lealdade, probidade, honestidade, equidade, justiça e boa-fé objetiva relacionam-se, assim, umbilicalmente, impondo à Administração – e sem dúvida também ao administrado que com ela se relaciona – uma conduta voltada à aplicação ótima do ordenamento jurídico, para o que o exercício desse “dever-poder” jamais pode prescindir, sob pena de vício no procedimento que leva à decisão, da participação do particular para que este possa integrar à formação de tal decisão a perspectiva de seu interesse particular.

É oportuno, pois, o destaque à ressalva constitucional de que os direitos e garantias expressos em seu Texto não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados. Com isso retornamos ao início do perfilamento dos dispositivos constitucionais que concorrem para o incontestável direito de participação do particular em procedimentos administrativos que sejam de seu interesse, mais precisamente ao Estado Democrático de Direito, que abrange tanto os direitos e garantias acima nominados como os princípios da imparcialidade, o direito a audiência e, especificamente, o direito de participação em procedimentos administrativos que sejam de seu interesse. Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva, com alusão a Rui Machete, discorre sobre o tema: “*De acordo com esta perspectiva, a intervenção dos privados no procedimento administrativo, que, <<foi, durante muito tempo, vista essencialmente numa óptica de defesa de seus interesses, como uma espécie de antecipação do seu posicionamento na fase contenciosa>>, adquire um novo <<significado como instrumento corrector de lacunas conaturais à organização administrativa e garantia da imparcialidade da acção administrativa, não apenas na perspectiva do contraditório, mas num momento logicamente precedente, quando é definido o círculo dos interesses a considerar>> (RUI MACHETE)*”²⁰⁸.

Muito interesse nos desperta essa ideia de imparcialidade da acção administrativa, a qual, conquanto não expressa na Constituição Federal de 1988, é evidentemente inerente à atuação da administração pública baseada na impessoalidade, na boa-fé objetiva e na moralidade, eis que, à luz do Estado Democrático de Direito, a administração não aplica sua vontade, mas sim submete-se ao ordenamento jurídico para

²⁰⁷ *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*, p. 79.

²⁰⁸ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 405.

aplicação da vontade deste. Isso pressupõe que suas decisões sejam nele pautadas, sendo, pois, decorrência lógica a imparcialidade de suas decisões, ainda que quando atuando como parte e não no exercício da função de órgão julgador imparcial.

Neste mesmo sentido, com ênfase que ora atribuímos à imparcialidade, manifesta-se Carlos Ari Sundfeld, quem, em coerência com sua afirmação de que o agente é mero intermediário entre a lei e o ato, sentencia: “*O processo garante que a vontade funcional, que se expressará no ato, não seja empolgada pela vontade do agente, mas signifique uma vontade equilibrada, esclarecida, racional, imparcial. Em suma, assegura que o agente não se transforme em fim, mas guarde seu papel de mero intermediário*”²⁰⁹.

Citando P. DELL’ANNO, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva dita: “(...) <<o princípio da imparcialidade, que deve enformar a actividade da Administração Pública, vem sendo interpretado em sentido “positivo” pela doutrina, como implicando uma obrigação de “completude da avaliação dos factos mediante a representação dos interesses públicos relevantes>>. Além de que desse princípio decorrem também <<as exigências de paridade de tratamento e de completude da instrução do procedimento, que obrigam à integração no procedimento administrativo das contribuições de todas as expressões singulares de interesses – públicos, privados ou colectivos – co-envolvidos no acto final>> (P. DELL’ANNO)”²¹⁰.

E conquanto a imparcialidade seja mais afeita ao processo (instrumento de pacificação de conflitos pelo Estado-juiz), não de ser dissipados quaisquer preconceitos à aplicação de princípios do processo ao procedimento administrativo se emanados de uma vontade maior e com ele compatíveis. E não há dúvidas de que, estando a administração adstrita à aplicação da vontade da lei (ordenamento jurídico), restando anulada a vontade do agente, a imparcialidade na atuação estatal, embora implícita, é inerente ao Estado Democrático de Direito ao lado de outros princípios de igual importância. Isto impõe sua aplicação ao procedimento administrativo mesmo que – a exemplo do que veremos adiante – não seja ele processo, como já anunciava Carlos Sri Sundfeld com remissão a Gordillo há quinze anos: “*Também Gordillo, ao preferir a expressão **procedimento administrativo** ao termo **processo**, não se esquece de acentuar que “parece ser evidente hoje em dia que certos princípios gerais de direito e certas normas constitucionais consubstanciadas com o Estado de Direito e o sistema republicano de governo, não estão destinadas a serem*

²⁰⁹ A importância do procedimento administrativo, p. 67.

²¹⁰ Em busca do acto administrativo perdido, p. 414.

*aplicadas somente ao processo judicial: também a Administração está desde logo submetida a esses princípios, e seus procedimentos não estão menos ligados a eles pelo fato de que não o cubramos com a qualificação de **processo***²¹¹.

Ademais, situada em condição de igualdade perante o ordenamento jurídico em relação ao particular, a administração, para a tomada de decisão que lhe compete, está jungida aos princípios da impessoalidade e da moralidade – deles desdobrando-se a boa-fé-objetiva²¹² e a lealdade -, do que decorre que ela necessariamente deve ser imparcial, o que ela jamais alcançará sem as considerações, informações, dados, provas e quaisquer outros elementos que queira o particular trazer ao procedimento administrativo. Esta conclusão emana diretamente de todos os direitos e garantias acima perfilados, ainda que não expressos na Constituição Federal, mas inequivocamente aplicáveis diante da redação do parágrafo 2º de seu artigo 5º, por força do que havemos de considerar que a imposição de imparcialidade e o específico direito de participação do particular no procedimento administrativo decorrem sem dúvida alguma do regime e dos princípios por ela adotados, em especial do próprio Estado Democrático de Direito.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, já antecipando o controvérsia doutrinária acerca da distinção entre processo e procedimento, não foge à identificação, nesse *iter* constitucionalmente imposto à administração para exercício de sua função, de sua indispensabilidade para garantia do Estado Democrático de Direito: “*Assim, pode-se falar em processo num sentido muito mais amplo, de modo a abranger os instrumentos de que*

²¹¹ *A importância do procedimento administrativo*, pp. 67-68.

²¹² A boa-fé pressupõe do sujeito ações pautadas pela ética e em conformidade com o ordenamento jurídico, bem como lhe impõe que não só exija mas também que presuma essa mesma conduta do sujeito com quem se relaciona. Sem essa presunção de boa-fé entre partes de qualquer relação jurídica – e já demonstramos que a fiscalização tributária é um plexo de relações jurídicas -, não há de alcançar ela outro caminho que não o litígio. Sem a presunção de boa-fé entre as partes imperará em qualquer relação jurídica, sem sombra de dúvida, a desconfiança, a qual é incompatível com o ambiente colaborativo indispensável legalmente imposto à fiscalização tributária.

No projeto de Lei Complementar nº 38/2007 (Código de Defesa do Contribuinte), do Senado Sandro Mabel, a presunção da boa-fé do contribuinte está prescrita no artigo 17: “Presume-se a boa-fé do contribuinte. Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal)”. Em outros países também encontramos a presunção de boa-fé em normas garantidoras dos direitos dos contribuintes, a exemplo da Itália [“Articolo 10. (Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.” - Legge 27 luglio 2000, n.212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 31 luglio 2000, n.117) - <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212>] e do México [“CAPÍTULO IV - Derechos y garantías en el procedimiento sancionador. Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.” - LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE - DOF 23-06-2005 - <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>].

se utilizam os três Poderes do Estado – Judiciário, Legislativo e Executivo para a consecução de seus fins. Cada qual, desempenhando funções diversas, se utiliza de processo próprio, cuja fonte criadora é a própria Constituição; ela estabelece regras fundamentais de competência e de forma, institui órgãos, define suas atribuições, confere-lhes prerrogativas, impõe-lhes obrigações, tudo com o objetivo de assegurar a independência e o equilíbrio no exercício de suas funções institucionais e, ao mesmo tempo, garantir que esse exercício se faça com respeito aos direitos individuais, também assegurados pela Constituição”²¹³.

Na mesma esteira, assim observa Carlos Ari Sundfeld: *“Não obstante, a sentença se liga a um processo judicial, a lei a um processo legislativo e é desta soma que advém o controle completo. A noção de processo é que permite captar e submeter a controle o dinamismo do desempenho dessas funções. A criação da lei e da sentença depende de um processo regulado e é ele que permite a interferência do indivíduo no estágio de criação, anterior ao surgimento da norma”²¹⁴. E diante dessa constatação conclui o autor: “nossa hipótese de trabalho é que o procedimento administrativo cumpre igual papel em relação ao ato da Administração”²¹⁵.*

Com efeito, o procedimento é o meio juridicamente adequado para preservação dos direitos individuais, sem o qual o ato administrativo surgiria da penumbra e, assim, obstacularizaria sua revisão, de modo que é, ele próprio, uma garantia a favor do indivíduo contra abusos estatais de diversas ordens. Sobre essa indispensabilidade do procedimento administrativo não só para a preservação direta de direitos fundamentais, mas também para possibilitar o controle jurisdicional da função administrativa, retomemos Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva, para quem *“(...) a lógica do procedimento não é a de se constituir em alternativa, ou a de se pretender substitutivo do processo contencioso, mas sim a de o complementar, pois, <<a garantia do procedimento completa também, de certo modo, a garantia judicial>> (GARCÍA DE ENTERRÍA / FERNÁNDEZ)”²¹⁶.*

Creemos, pois, que o procedimento administrativo, antes de qualquer contenda entre a administração e o particular que ao Estado caiba pacificar, seja na esfera administrativa, seja em âmbito judicial, é o próprio meio do exercício da função administrativa, diferenciando-se do processo. Nesses termos, ousamos fazer apenas uma

²¹³ *Direito Administrativo* p. 395.

²¹⁴ *A importância do procedimento administrativo*, p. 66.

²¹⁵ *A importância do procedimento administrativo*, p. 66.

²¹⁶ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 343.

alteração na lição da famosa administrativista das Arcadas reproduzida linhas acima, eis que, antecipando a conclusão cujos alicerces ora passamos a construir quanto à distinção entre processo e procedimento, entendemos que nem todo procedimento é processo, afiliando-nos à linha de Ramón Parada, para quem “(...) *o procedimento administrativo constitui hoje a forma própria da função administrativa, da mesma maneira que o processo o é da função judicial e o procedimento parlamentar da função legislativa*”²¹⁷. Ou seja, o processo, como veremos linhas à frente, possui características próprias não comuns ao exercício da função administrativa – embora se manifeste no âmbito da administração, a exemplo do próprio processo administrativo tributário -, tampouco comuns ao exercício da função legislativa – embora também tenha lugar em seu âmbito, a exemplo da mencionada competência do Senado Federal para processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República e outras altas autoridades²¹⁸.

Já ingressados, pois, nessa seara da controvérsia doutrinária entre processo e procedimento e, uma vez firmado nas páginas supra um conceito de procedimento administrativo no qual a participação do particular reveste-se de garantia constitucional para preservação de direitos fundamentais, surge-nos importantíssimo, então, distingui-lo de processo, mormente considerando que, de tudo o que dito acima, surge-nos claro que o lançamento tributário é ato administrativo alcançado ao final de um procedimento, ao passo que o Sistema Constitucional Tributário prescreve, após formalização desse ato, o direito do contribuinte a uma decisão administrativa imparcial a ser alcançada após efetivação do contraditório e da ampla defesa em verdadeiro processo. É aqui que surge tal controvérsia doutrinária, havendo dissonância geral quanto ao uso das expressões processo e procedimento.

Contudo, antes de prosseguirmos vale a ressalva de que a definição de processo é altamente controvertida e amplamente discutida na doutrina processual²¹⁹, razão pela

²¹⁷ *Apud* SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 344-345.

²¹⁸ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

I - processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 02/09/99)

II processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004);

(...).”

²¹⁹ Especificamente analisando o processo civil italiano, inspiração de inegáveis laços estreitos com o brasileiro, Michele Taruffo dá uma boa ideia da dificuldade de definição desse instituto: “*Como ogni fenomeno giuridico complesso, il processo civile è difficilmente definibile in modo semplice ed unitario.*

qual não nos impomos a obrigação de uma precisa definição, mas apenas de identificação de características distintivas em seu particular cotejo com a definição de procedimento, em que pese a inevitabilidade de que com essa distinção já construiremos, ainda que involuntariamente, um vulto do que seja o processo em nosso entendimento.

Exposta essa dificuldade e retomando a sobredita controvérsia doutrinária sobre uma distinção entre processo e procedimento, vale apontarmos que ela alcança tanto o instrumento de pacificação do conflito na via administrativa garantido pelo incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal quanto o iter de produção do ato administrativo de modo geral, havendo, como veremos, tanto quem diga ser tudo processo quanto quem diga ser tudo procedimento. Pois se assim é, cumpre-nos enveredarmos brevemente por esse caminho, a fim de justificarmos a adoção da nomenclatura que advém desde as linhas iniciais do presente trabalho e que ora pontuamos: de um lado, procedimento administrativo tributário como iter anterior à decisão administrativa lançada pelo Estado-parte, a exemplo do ato administrativo de lançamento tributário; de outro lado, processo administrativo tributário como iter que antecede a decisão administrativa adotada pelo Estado-juiz, o que obviamente também caracteriza o iter que culmina na decisão judicial, com o *plus* da jurisdição, que entendemos ser prerrogativa do Poder Judiciário.

Paulo de Barros Carvalho, em sua incansável busca pela precisão de linguagem, entende que: “A figura do processo está jungida ao campo da jurisdição em que se pressupõe a existência de órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva”²²⁰. E completa: “Penso ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjunção dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado

L'elenco delle possibili definizioni sarebbe infatti assai lungo e vario, a seconda che ci si ponga nella prospettiva del diritto positivo italiano, in quella dell'analisi comparatistica, in quella dell'evoluzione storica, o ancora in quella dell'analisi sociologica. Tutte queste prospettive sono legittime ed ognuna di esse può produrre definizioni attendibili del processo civile. La somma delle definizioni attendibili potrebbe produrre qualche valida conoscenza del fenomeno, ma questa via non appare agevolmente praticabile. D'altronde, se sono numerose le possibili definizioni del processo, nessuna di esse è vera per definizione. Per la stessa ragione, nessuna definizione che pura sia valida è completa, ossia capace di esaurire tutti gli aspetti rilevanti del fenomeno che si vuol conoscere”.

²²⁰ *Direito tributário, linguagem e método*, p. 897.

*para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa*²²¹. Entretanto, o Professor Emérito também se utiliza da mesma expressão (procedimento) para designar o iter que antecede a emissão do ato administrativo próprio à função executiva: “(...) *procedimento administrativo é a conjugação de atos e termos, organizados harmonicamente, para obtenção de resultado que consiste num ato expressivo e final da vontade do Estado, enquanto Poder Público, no desempenho de suas funções administrativas*”.

Ou seja, entende Paulo de Barros Carvalho que, na seara administrativa tributária, há procedimento tanto para emissão do ato administrativo propriamente dito, a exemplo do lançamento, quanto para pacificação do conflito decorrente do lançamento e da imposição de sanções. Para ele, o processo estaria adstrito ao âmbito judicial, tendo como característica distintiva a jurisdição.

No extremo oposto, retomando a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro a partir de nossa última menção à notável administrativista em que afirma que o três Poderes do Estado atuam mediante processo, ora acrescentamos seu entendimento de que “(...) *tudo o que a Administração Pública faz, sejam operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo, cada vez que ela for tomar uma decisão, executar uma obra, celebrar um contrato, editar um regulamento, o ato final é sempre precedido de uma série de atos materiais ou jurídicos, consistentes em estudos, pareceres, informações, laudos, audiências, enfim tudo o que for necessário para instruir, preparar e fundamentar o ato final objetivado pela administração*”²²². Procedimento, por sua vez, seria “(...) *o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale ao rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro do processo administrativo*”²²³.

Essa ideia de procedimento como específica ordem com que os atos são concatenados no bojo do processo - a qual foi citada nas opostas lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e de Paulo de Barros Carvalho acima estampadas - é bastante difundida na doutrina processual civil, o que ora exemplicamos com menção a Cândido Dinamarco: “*Quando se trata de designar a disciplina dos atos processuais, intrinsecamente ou em sua seqüência ou correlação, emprega o Código, adequadamente, o vocábulo procedimento*

²²¹ *Direito tributário, linguagem e método*, pp. 897-898.

²²² *Direito Administrativo*, p. 397.

²²³ *Direito Administrativo*, p. 397.

(...)»²²⁴. Ou seja, procedimento seria a forma legal individualizadora de uma espécie de processo. Isso atribui-lhe, pois, grande importância, eis que é o procedimento que dá forma a um conceito tão abstrato quanto o de processo²²⁵.

Daí que, ainda para Cândido Rangel Dinamarco, em âmbito administrativo também existe verdadeiro processo: “*Esses preconceitos já se acham em parte superados e a doutrina mais moderna entende, a partir de uma teoria geral do processo, que o chamado procedimento administrativo é verdadeiro processo, estando presentes os componentes desse ente complexo, ou seja, o procedimento e a relação jurídica entre o Estado e quem do feito participa (a Constituição assegura de modo claro o contraditório também nos processos administrativos: art. 5º, inc. LV); apenas não se pode dizer que tal relação jurídica processual tenha caráter jurisdicional. (...)*”²²⁶.

Disso descortina-se, de plano, flagrante distinção entre Paulo de Barros Carvalho e Cândido Rangel Dinamarco, haja vista que, em estudo mais profundo da relação processual, este não o exila do âmbito administrativo; pelo contrário, admite sua existência no âmbito administrativo, ressaltando apenas que, em tal seara, não se exerce jurisdição. Ademais, a lição de Dinamarco sobre processo também diferencia-se daquela proferida por Maria Sylvia Zanella Di Pietro: enquanto esta admite processo em toda e qualquer atuação estatal, como já visto acima, para aquele o processo “*(...) é uma entidade complexa, que deve ser encarada pelo duplice aspecto da relação entre os seus atos (procedimento) e também da relação entre seus sujeitos (relação jurídica processual)*”²²⁷. Ou seja, para Cândido Dinamarco, o processo, dotado ou carente de jurisdição²²⁸, tem seus

²²⁴ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 3ª ed., p. 205.

²²⁵ Assim ensina Dinamarco: “*(...) O conceito de processo, como os outros fundamentais, ainda não encontrou formulação definitiva na doutrina. Certo é, no entanto, que se encontra intimamente enleado com o de procedimento, que é a sua expressão visível. As regras sobre procedimento – formas, prazos, atos essenciais, ordem na sua sucessão, modo como cada um deve ser realizado etc. – são o reflexo da maneira como o direito positivo encara todos os institutos fundamentais do direito processual, abrindo e restringindo possibilidades para o exercício de poderes e faculdades pelos sujeitos processuais, sancionando de nulidade ou ineficácia os atos ou sequencia de atos feitos em ultraje às garantias desses poderes e, afinal, refletindo a espécie do processo adotada. (...)*” (*Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 3ª ed., p. 297).

²²⁶ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 6ª ed. p. 206.

²²⁷ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 3ª ed., p. 204.

²²⁸ Vicente Greco Filho aduz que a “*jurisdição atua por meio de um instrumento que é o processo, e aos interessados a ordem jurídica outorga o direito de ação, isto é, o direito de pleitear em juízo a prevenção ou a reparação das violações dos direitos. (...) Do processo distingue-se o procedimento, que é a forma pela qual se sucedem os atos processuais*” (*Direito processual civil brasileiro*, p. 35). Dinamarco, por sua vez, conceituando jurisdição como *função do Estado, desinada à solução imperativa de conflitos e exercida mediante a atuação da vontade do direito em casos concretos*, bem lhe reconhece como requisitos a substituição da vontade das partes independentemente da anuência dos sujeitos (inevitabilidade) e a definitividade, do que se extrai que a jurisdição diz com o poder-dever de decidir, impondo definitivamente

fundamentos de forma muito clara no procedimento e na relação jurídica processual entre seus sujeitos, sendo que esta relação jurídica entre as partes dá-se de forma bastante específica para preservação do contraditório, o que caracteriza, na visão de Dinamarco, o processo.

Em outras palavras sobre a relação jurídica processual, diz o insuperável processualista: “(...) *São poderes, deveres, faculdades, ônus, sujeição e autoridade, que se vão exercendo mediante atos do procedimento, ordenados segundo o modelo legal. Já se vê, portanto, que a relação jurídica processual é a projeção jurídica da exigência política do contraditório*”²²⁹. E mais adiante conclui: “*A consciência do desnível de posições na relação processual, o juiz exercendo autoridade e as partes estando sujeitas a ela, contribui eficazmente para a fixação de corretos postulados metodológicos e adequada interpretação das leis do processo*”²³⁰. Com efeito, entre os sujeitos do processo, a relação do juiz com as partes não é de igualdade, eis que, como dito por Dinamarco, o processo impõe às partes a vontade do direito (não a vontade do Estado) e é o juiz quem o faz. Assim, em posição superior encontra-se o juiz, abaixo do qual estão as partes do processo, “(...) *que, no contraditório que lhe é inerente, inclui dois pólos antagônicos (daí, bilateralidade), abrigando-se em cada um deles um dos litigantes e estando cada um destes em igual situação perante o juiz*”²³¹.

Portanto, enquanto para Paulo de Barros Carvalho não há processo em âmbito administrativo e para Maria Sylvia toda a atuação estatal desenvolve-se sempre mediante processo, sendo o procedimento a forma com que os atos processuais concatenam-se, para Cândido Dinamarco nem todo procedimento é processo, mas todo processo é formado por um procedimento e pela relação jurídica processual entre as partes num contraditório sob a supervisão e autoridade do Estado-juiz, seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial.

Esse detalhe foi também percebido por Odete Medauar, para o quem: “(...) *o procedimento consiste na sucessão necessária de atos encadeados entre si que antecede e prepara um ato final. O procedimento se expressa como processo se for prevista também a*

tal decisão. Para maior aprofundamento no tema da jurisdição, ver Dinamarco, *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 6ª ed., Capítulo X.

²²⁹ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 6ª ed. p. 277.

²³⁰ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 6ª ed. p. 298.

²³¹ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, 3ª ed., p. 107, nota de rodapé 59.

*cooperação de sujeitos, sob o prisma contraditório*²³². Em adendo não crítico, mas apenas esclarecedor, à lição de Odete Medauar e diante de tudo o que exposto acima com base em Dinamarco, o contraditório pressupõe igualdade das partes perante o Estado-julgador, a quem compete decidir. Eis, pois, o processo, seja em âmbito judicial, seja em âmbito administrativo.

Contudo, aqui se faz necessário retomarmos as particularidades do Direito Tributário, haja vista que, como dissemos inicialmente, nós entendemos que, para lançar o ato administrativo próprio de sua função (por exemplo, o lançamento tributário), o Estado-parte utiliza-se do procedimento administrativo, ao passo que, para lançar o ato administrativo que visa a pôr fim a um conflito (decisão de órgão julgador legal e previamente constituído), o Estado-juiz utiliza o processo.

Embora atada ao seu entendimento de que tudo na administração concretiza-se por meio de processo, a participação do Estado como parte não escapou da atenção de Martia Sylvia Zanella Di Pietro: “*O processo administrativo, que pode ser instaurado mediante provocação do interessado ou por iniciativa da própria Administração, estabelece uma relação bilateral, ‘inter partes’, ou seja, de um lado, o administrado, que deduz uma pretensão e, de outro, a Administração que, quando decide, não age como terceiro, estranho à controvérsia, mas como parte que atua no próprio interesse e nos limites que lhe são impostos por lei*”²³³. Essa atuação da administração que decide mas também é parte é, a nosso ver, própria do procedimento administrativo, eis que a relação processual caracterizada pelo contraditório aí não se verifica por completo, não por carência de igualdade entre as partes - eis que as partes nesse procedimento estão sim em pé de igualdade perante o ordenamento jurídico -, mas pela ausência de órgão decisor independente e que, investido de competência para dizer o direito, situa-se, justamente por revestir-se de executor do ordenamento jurídico no caso concreto, em posição superior.

Destarte, afiliando-nos mais à corrente de Cândido Rangel Dinamarco, mas sem perder de vista os importantes apontamentos da doutrina administrativista alhures perfilada, acreditamos que, sem a presença do Estado dotado constitucionalmente do poder de pacificação de conflitos, em que necessariamente sobrepõe-se às partes situadas em relação própria ao processo, na qual exercem com igualdade o contraditório, não há processo, mas procedimento administrativo. Por outro lado, uma vez conformada em

²³² *A processualidade no direito administrativo*, p. 40.

²³³ *Direito Administrativo*, p. 396.

procedimento administrativo a forma própria da relação processual, em que o Estado-juiz preserva de forma independente o contraditório entre as partes, mesmo no âmbito administrativo, a exemplo do âmbito da administração tributária, há verdadeiro processo.

Desse entendimento comunga James Marins: *“O fenômeno processual não se limita, hoje, por expressa injunção de sucessos evolutivos do Estado de Direito, ao processo judicial. É mais amplo e espraia conseqüências nas províncias da atividade administrativa quando dotadas de funções julgadoras que facultam ao cidadão a dedução administrativa de seu conflito com o Estado”*²³⁴. E arremata o autor: *“Precisamente nesse aspecto concernente à ampliação do conceito de processo, pensamos nós, aloja-se a principal problemática do processo tributário e ao mesmo tempo sua maior conquista. Queremos com isso dizer: há processo sem jurisdição e em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da noção de processo no seio da administração, muitas vezes com gênese constitucional, como é o caso do Brasil. Isso, voltamos a afirmar, ao contrário de ser fenômeno indesejado, é circunstância evolutiva, fruto do aperfeiçoamento de nossas instituições jurídicas em face do aperfeiçoamento do próprio princípio do Estado de Direito”*²³⁵.

Por oportuno, antes de prosseguirmos com vistas à afirmação do direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária – iter que antecede a emissão do ato administrativo tributário do lançamento e que, portanto, antecede também o processo administrativo tributário -, temos de reafirmar algumas premissas acima estampadas.

De um lado, entendemos que, atuando o Estado como parte, eis que em tal procedimento administrativo de fiscalização conformam-se relações jurídicas obrigacionais entre a administração e um potencial sujeito passivo da relação jurídica tributária propriamente dita – sendo completamente incoerente admitir-se a já defendida igualdade entre as partes da relação jurídica que tem por objeto o crédito tributário e simultaneamente uma inaceitável assimetria nas relações jurídicas que a circundam²³⁶ -, não há processo, sendo importante afirmar, ademais, que sequer há lide, haja vista que ambos

²³⁴ *Princípios fundamentais do direito processual*, pp. 160/161.

²³⁵ *Princípios fundamentais do direito processual*, pp. 160/161.

²³⁶ Ver item 2 do Capítulo V, em que demonstramos a participação do Estado como parte na relação jurídica tributária em situação de equidade em relação ao contribuinte.

(administração e contribuinte) devem concorrer para a preservação do interesse público de que se reveste a arrecadação tributária.

Ademais, é importantíssimo retomar o que expusemos anteriormente com menção às lições de Nawiasky quanto ao fato inegável de que, embora o contribuinte tenha o dever de submeter-se ao procedimento de fiscalização tributária por encontrar-se no campo dos possíveis sujeitos passivos de uma relação jurídica tributária propriamente dita, tal procedimento somente acabaria na emissão de um ato administrativo de lançamento tributário se constatada a ocorrência, no mundo dos fatos, de um evento tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. Isto é, todo o procedimento administrativo pode ter lugar, o que é próprio do exercício da função administrativa, sem resultar um ato administrativo, ou seja, sem resultar uma decisão estatal que, eventualmente, se resistida pelo particular, formaria a lide. Daí que o procedimento administrativo tributário tem seu momento, sem dúvida alguma, antes do processo: *“A função de protecção jurídica desempenhada pelo procedimento coloca-se, portanto, num momento anterior ao da possível intervenção de um qualquer tribunal, pelo que não só não colide, ou se substitui àquela que poderia vir a ser desempenhada por um eventual processo futuro, como também pode tornar desnecessário o surgimento deste”*²³⁷.

Ou seja, tanto o procedimento dotado de efetiva participação do particular pode tornar desnecessário o surgimento do processo por evitar o surgimento de uma lide, como também do procedimento administrativo sequer pode surgir um ato final, sem o qual não há potencial colidência de interesses entre público e particular e, portanto, não há como haver lide. Isso surge bem claro da obra de Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva, mais precisamente em seu bem sucedido intento de diferenciar processo e procedimento: *“(...) o procedimento administrativo possui um valor próprio (e independente de seu resultado final), enquanto instrumento destinado à procura das soluções administrativas mais corretas, através da participação de entidades públicas e privadas, e como meio de protecção jurídica subjectiva dos privados. E isto, independentemente de estar em causa a preparação de um acto administrativo, de um contrato, de um regulamento, ou de qualquer outra actuação, que pode mesmo nem sequer chegar a existir. (...) O procedimento administrativo é um instrumento de democraticidade e legitimidade da Administração Pública, em si e por si, e não apenas enquanto conduz a um determinado*

²³⁷ *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 389.

“produto” final. (...).”²³⁸. Com efeito, corolário do Estado Democrático de Direito, o procedimento administrativo é a própria forma pela qual a administração pública exerce sua função de forma legítima²³⁹, sendo constituído por uma concatenação de atos administrativos, mas ao mesmo tempo independente de um possível ato final.

De outro lado, caracterizada a lide pela resistência do contribuinte à pretensão estatal – o que, no Direito Tributário, pressupõe a emissão do ato de lançamento tributário e/ou de aplicação de sanção tributária -, aí sim o Estado, investido na condição de julgador, é competente para sua pacificação, o que faz mediante verdadeiro processo, haja vista a presença de procedimento especificamente previsto em lei e, especialmente, do exercício do contraditório entre partes que se encontram equitativamente posicionadas perante o órgão estatal julgador. Aliás, é a própria Constituição que garante aos litigantes - ou seja, pressupondo a existência de lide, tanto em âmbito administrativo quanto judicial - o contraditório e a ampla defesa²⁴⁰.

Porém, não nos cabe no presente trabalho avançar ao estudo do processo, eis que nosso intuito era demonstrar o direito de participação do particular no procedimento administrativo, o que entendemos ter alcançado, ainda que para isso tenha sido necessário situar logicamente o procedimento e o processo administrativos com o fim de demonstrarmos suas diferenças, mas, acima de tudo, sua independência e a utilidade de ambos para preservação do Estado Democrático de Direito.

²³⁸ *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 344-345.

²³⁹ Se após o sopesamento da pretensão estatal com os direitos individuais a atividade administrativa resultar em ato administrativo que imponha uma obrigação ao particular – sem embargo da possibilidade de revisão do ato, especialmente pelo Poder Judiciário -, o procedimento apresenta-se como facilitador da aceitação dessa obrigação, daí ligando-se à ideia de legitimidade, nos termos expostos por Luhmann: “Neste sentido os processos constituem um complemento existencial da posituação do direito. Reduzem e tornam menos agudo o momento da surpresa que está ligado à decisão” (*Legitimação pelo procedimento*, p. 187).

²⁴⁰ Art. 5º. (...).

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

VI.3. O “PODER DE POLÍCIA” E SUA DESMISTIFICAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Situação curiosa referente ao “Poder de Polícia” e que muito nos aproxima dela diz respeito ao fato de que a definição legal do que vem ele a ser encontra-se no artigo 78 do Código Tributário Nacional: *“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interêsse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de intêresse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”*. E vai além o CTN no parágrafo único do referido artigo 78: *“Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”*.

Obviamente assim procedeu o legislador para delinear a hipótese de incidência da taxa sobre *“o exercício regular do poder de polícia”*, mas surge-nos evidente que, além de prescrever seus contornos, o Código Tributário Nacional impôs-lhe limites, mormente a observância do processo legal e, no âmbito da discricionariedade, a restrição ao abuso ou desvio de poder. Porém, evidentemente laborou, nesse tocante, de forma desnecessária, sendo intrínsecas ao Estado Democrático de Direito a vedação ao abuso ou ao desvio de poder no exercício da função administrativa, assim como a imprescindibilidade do (devido) processo legal quando a administração avança sobre o patrimônio privado ou sobre a liberdade. De qualquer forma, não deixa de ser curioso o transbordo da legislação tributária pátria sobre conceito que se espraia para muito além dela, eis que o “Poder de Polícia” constitui faceta do exercício da função administrativa de forma geral.

Entretanto, tratando-se de tema espinhoso no âmbito do Direito Administrativo, não nos aventuraremos por suas trilhas senão para desmistificarmos a aura de força e iniquidade que emana da expressão “Poder de Polícia”. Tal se faz necessário no presente trabalho para que a indesejada condição de submissão do contribuinte aos agentes fiscais seja desfeita em todos os seus frágeis pilares, entre os quais está a vetusta ideia de

que, sendo atribuição do “Poder de Polícia” do Estado, a fiscalização tributária não se manifestaria em forma de uma relação distributiva de direitos e deveres a ambas as partes, mas sim de “cima para baixo”, em linha com o que a expressão “Poder” evoca.

Pois bem. Tentando evitar a repetição exaustiva, abordaremos o tema com brevidade e sem reiterar tudo o quanto já dito alhures sobre o Estado Democrático de Direito. Entretanto, sua influência na pretendida desmistificação do “Poder de Polícia” é direta e evidente, ora não se fazendo mais necessário reiterá-la senão apenas para, fazendo remissão ao Capítulo IV do presente estudo, enterrar o já longínquo Estado de Polícia não apenas sob a limitação da ação estatal à lei que se sucedeu com o Estado de Direito, mas principalmente sob a inarredável equidade que atualmente reina nas relações entre Estado e particulares com base no componente Democrático que se aliou ao Estado de Direito.

Nesta senda, também fazendo remissão à nossa crítica contida no mesmo Capítulo IV e no início do presente Capítulo ao uso da expressão “Poder” com referência ao exercício das funções estatais, ora não podemos poupar a expressão “Poder de Polícia”, que advém, na concepção pela qual chegou aos dias atuais, de uma parcela do poder do príncipe própria do Estado de Polícia²⁴¹. A impertinência da expressão aos dias atuais também não passou despercebida por Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem: “(...) a expressão “*poder de polícia*” traz consigo a evocação de uma época pretérita, a do “*Estado de Polícia*”, que precedeu ao Estado de Direito. Traz consigo a suposição de prerrogativas dantes existentes em prol do “*príncipe*” e que se faz comunicar inadvertidamente ao Poder Executivo. Em suma: raciocina-se como se existisse uma “*natural*” titularidade de poderes em prol da administração e como se dela emanasse intrinsecamente, fruto de um abstrato “*poder de polícia*”. (...). Daí imaginar-se algumas vezes, e do modo mais ingênuo, que tal ou qual providência – mesmo carente de supedâneo em lei que a preveja – pode ser tomada pelo Executivo por ser manifestação de “*poder de polícia*””²⁴².

Diante desses inconvenientes que advêm da expressão, sentencia o aludido administrativista, em concordância com a doutrina de Gordillo, que melhor seria bani-la, mas “(...) como esta indesejável terminologia persiste largamente utilizada, não se pode simplesmente desconhecê-la”²⁴³. A propósito de Godillo, bem descreve sua posição Clovis

²⁴¹ Sobre o tema, ver DI PIETRO, Maruia Sylvia Zanella, *Direito Administrativo*, pp. 94-95.

²⁴² *Curso de Direito Administrativo*, p. 514.

²⁴³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 514.

Bezno em obra dedicada ao tema “Poder de Polícia”: *“Propõe, então o autor, a exclusão de tal noção do mundo jurídico, pelo fato de, no seu entender a mesma, não tendo fundamento jurídico positivo, sendo desprovida de caracteres jurídicos e de regime jurídico específico e, desnecessária para explicar qualquer questão de Direito Constitucional ou Administrativo, e, além do mais, carecedora de valor político, ser uma noção perigosa, sendo de se evitá-la para que ele não volte a ser “sepultura de liberdade”*²⁴⁴. A mesma linha de raciocínio é encontrada em Lúcia Valle Figueiredo, que prefere batizar esse campo da função administrativa de “limitações à propriedade e à liberdade”²⁴⁵, expressão que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, substitui “Poder de Polícia” *“na maioria dos países europeus (de que a França é marcante exceção)”*²⁴⁶.

O uso da expressão, porém, é mantido por grande parte da doutrina administrativista e, além disso, defendido por Clovis Bezno: *“Assim, é atribuição específica da Administração, a execução das leis. Ora, a atividade administrativa que executa as leis delineadoras dos perfis dos direitos albergados no sistema, é a atividade de polícia administrativa. É ela, também, essencial à manutenção do sistema normativo, tal como ele é, no sentido de que concretiza a ação abstrata da lei, de desenhar os direitos individuais no sistema”*²⁴⁷. Em tempos mais recentes (2010), Heraldo Garcia Vitta, em obra igualmente específica, mantém o uso da expressão com apoio justamente em Clovis Bezno: *“(…) esse professor explica, com fundamento, haver regime específico à noção de polícia, devido à natureza (regime jurídico próprio) e ao objeto (traçar contornos dos direitos albergados no sistema normativo). Mas o autor explica haver crise da noção de polícia: “Existe, com efeito, uma crise da noção de polícia administrativa, e fácil será atacar tal noção e destruí-la, tomando-se por base seu antigo conceito proveniente de épocas anteriores ao Estado de Direito. É de se preferir, sem dúvida, a posição de Díez (Manoel María, Derecho Administrativo, t. IV, Omeba, Buenos Aires, 1969, p. 31), que aponta uma crise conceitual em relação à polícia, mas a coloca ao resguardo de uma crise institucional. Daí se vê que o tratamento que alguma doutrina dá à polícia administrativa de hoje é inadequado e desconforme com os ordenamentos jurídicos atuais”*²⁴⁸.

Pouparemos tempo desviando-nos dessa controvérsia terminológica, a qual se mostra impertinente aos fins que animam o presente trabalho. O que nos importa aqui é

²⁴⁴ *Poder de Polícia*, pp. 47-51.

²⁴⁵ *Curso de Direito Administrativo*, p. 304.

²⁴⁶ *Curso de Direito Administrativo*, p. 514.

²⁴⁷ *Poder de Polícia*, p. 71.

²⁴⁸ *Poder de Polícia*, p. 19.

desmantelar qualquer supremacia ou iniquidade que se possa erradamente atribuir à Administração no exercício do Poder de Polícia ou qualquer outro nome que se lhe dê.

Sem sombra de dúvida a atividade do Estado cinge-se aos ditames legais, assim também a ela submetendo-se as atividades abrangidas pelo tal “Poder de Polícia”. Ademais, em acréscimo à lição de Celso Antônio afirmamos que não apenas a lei condiciona a atividade administrativa, como também, quando em tela interesses particulares, os direitos e garantias constitucionalmente assegurados a estes erguem-se, de modo que, na relação entre Estado e particular, ambos encontra-se em pé de igualdade, assim submetidos ao ordenamento jurídico, que lhes distribui direitos e deveres. Daí que soa infundado não só classificar como “Poder de Polícia” atos do Estado carentes de base legal – ilegais, portanto -, mas igualmente infundado soa atribuir ao Estado uma superioridade frente ao particular quando em exercício do tal “Poder de Polícia”.

Nessa nossa empresa voltada a exilar a inadmissível iniquidade que o termo “Poder de Polícia” ainda pode despertar em alguns, convém diferencarmos a polícia administrativa da polícia judiciária, para o que lançamos mão do auxílio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “(...) *a linha de diferenciação está na ocorrência ou não do ilícito penal. Com efeito, quando atua na área do ilícito puramente administrativo (preventiva ou repressivamente), a polícia é administrativa. Quando o ilícito penal é praticado, é a polícia judiciária que age*”²⁴⁹. Transportando essa lição para o âmbito tributário, bem sabemos que a conduta de descumprimento da obrigação tributária pode conformar um tipo penal, situação em que a administração tributária obrigatoriamente deve remeter a questão a outros órgãos do Estado que detêm competência para investigá-lo e levá-lo ao Poder Judiciário (Ministério Público e as próprias Polícias Civil e Federal), assim como de uma investigação policial referente a uma conduta ilegal do ponto de vista penal podem surgir indícios de descumprimento das obrigações tributárias, situação em que a administração deve ser comunicada para que possa perscrutar a ocorrência do fato imponible e, mediante a atividade do lançamento que lhe é privativa (art. 142, CTN), constituir o crédito tributário e impor a sanção cabível.

Com efeito, bem destaca a citada administrativista das Arcadas que, para além da segurança, o “Poder de Polícia” é atualmente muito mais abrangente, imiscuindo-se em relações privadas, preservando a ordem econômica e social em sentido *lato*, em

²⁴⁹ *Direito Administrativo*, p. 96.

suma, impondo obrigações aos particulares em prol do bem comum, sobre o que ressalta a autora: “*Na realidade, quer se trate de obrigação negativa, quer se trate de obrigação positiva, a pessoa que a cumpre está sofrendo uma **limitação em sua liberdade, em benefício do interesse público***”²⁵⁰.

É, sem dúvida, manifestação da Função Executiva de aplicar a lei ao caso concreto, porém mediante imposições de obrigações restritivas da liberdade, ou melhor, da autonomia privada em prol do interesse público, como destaca Marçal Justen Filho: “**O poder de polícia administrativa é a competência administrativa de limitar a autonomia privada para a realização de direitos fundamentais e da democracia, segundo os princípios da legalidade e da proporcionalidade**”²⁵¹.

Celso Antônio Bandeira de Mello, abordando o “Poder de Polícia” em um sentido amplo e em um sentido estrito, comunga do mesmo entendimento ao defini-lo em sentido amplo: “*A atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos designa-se “poder de polícia”. A expressão, tomada neste sentido amplo, abrange tanto os atos do Legislativo quanto do Executivo. Refere-se, pois, ao complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos*”²⁵². Por sua vez, na acepção estrita: “*A expressão “poder de polícia” pode ser tomada em sentido mais estrito, relacionando-se unicamente com as intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais as autorizações, as licenças, as injunções), do Poder Executivo destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar ao desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais. Esta acepção mais limitada responde à noção de polícia administrativa*”²⁵³.

Heraldo Garcia Vitta, sem qualquer dissonância com o que exposto acima, obtempera: “*(...) muitas vezes as leis já estabelecem, suficientemente, a postura jurídica da propriedade e liberdade dos administrados, sem que haja necessidade, ulterior, de a Administração delinear-lhes os lindes jurídicos. (...) Noutros casos, contudo, (b) o legislador atribui à Administração averiguar, nos termos legais, perante o caso concreto, a esfera ou fisionomia jurídica da propriedade e liberdade dos particulares. Nesse âmbito,*

²⁵⁰ *Direito Administrativo*, p. 94.

²⁵¹ *Curso de Direito Administrativo*, p. 385.

²⁵² *Curso de Direito Administrativo*, pp. 514-515.

²⁵³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 515.

a Administração elabora atos e pratica comportamentos; estar-se-á diante da polícia administrativa”²⁵⁴.

Na linha do que acima asseverado acerca dos meios de atuação do “Poder de Polícia”, Maria Sylvia Zanella Di Pietro deixa bastante clara a possibilidade de sua materialização por meio de medidas preventivas, no que se enquadra qualquer tipo de fiscalização, no que, a seu turno, entendemos enquadrar-se a tributária, e de medidas repressivas, como a interdição de uma atividade²⁵⁵.

A comunhão da doutrina acima reproduzida leva-nos a reafirmar, pois, que o exercício dessa parcela da Função Executiva manifesta-se por meio de relações jurídicas distributivas de direitos e deveres, em que o Estado, mediante modalizações permissivas, obrigatórias ou proibitivas, impõe uma conduta ao particular, restringindo sua autonomia privada sempre com fundamento no ordenamento, o qual, de outro lado, assegura direitos ao particular nessa relação, dos quais se destacam os direitos fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Ademais, a Função Executiva, destinada a zelar pelo cumprimento da lei – lei em sentido amplo, tomada como o ordenamento jurídico como um todo -, é dotada pelo próprio ordenamento jurídico de competências indispensáveis ao seu desenvolvimento, sem as quais seria incapaz de impor a lei. Mesmo assim, isso não se sintoniza com qualquer forma de arbítrio, privilégio ou superioridade da administração frente ao particular²⁵⁶.

Estamos a tratar dos atributos do ato administrativo denominados imperatividade, exigibilidade e excoutoriedade, bastante relacionadas ao dito “Poder de Polícia”. O primeiro deles, a imperatividade, é definido da mesmíssima forma tanto por Maria Sylvia Zanella Di Pietro quanto por Celso Antônio Bandeira de Mello, para os quais se trata de atributo/qualidade por meio do qual “os atos administrativos se impõem a

²⁵⁴ *Podser de Polícia*, pp. 22-23.

²⁵⁵ *Direito Administrativo*, pp. 96-97.

²⁵⁶ Essa advertência soa bem melhor nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello: “*Como se disse, a Administração Pública, para cumprimento dos fins que lhe são legalmente assinalados, dispõe de meios jurídicos peculiares, perfeitamente diversos dos que presidem as relações entre particulares. (...) Nenhum desses poderes, juridicamente regulados, sublinhe-se, constitui-se em benefícios conferidos à Administração, por ser órgão de poder. (...) A advertência, que poderia parecer supérflua e deslocada no tempo, infelizmente tem sua razão de ser. A matéria a ser tratada resente-se, muitas vezes, como, de resto, tantas outras desta disciplina jurídica, de um tratamento em que há inconsciente e acrítica utilização de raciocínios, conceitos e fundamentos superados que traem uma visão autocrática e marcada pelos ressaibos de um período já vencido, o do Estado de Polícia*” (*Curso de Direito Administrativo*, p. 256).

*terceiros, independentemente de sua concordância*²⁵⁷. A exigibilidade, por sua vez, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, “*é a qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs*”²⁵⁸. Por fim, a executoriedade, vertente mais forte que a exigibilidade e que juntamente com esta desdobram-se da “auto-executoriedade” como apontado Maria Sylvia Zanella Di Pietro com base na lição de outros autores, é o “*atributo pelo qual o ato administrativo pode ser posto em execução pela própria Administração Pública, sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário*”²⁵⁹.

Reduzindo nosso foco do campo mais amplo do ato administrativo para o campo mais restrito do dito “Poder de Polícia”, as sobreditas qualidades ou atributos dos atos administrativos são marcantes, mas não onipresentes. A esse propósito, se é certo que a imperatividade não é encontrada em todos os atos administrativos, “*mas apenas naquelas que impõem obrigações*”²⁶⁰, disso resulta que as medidas de polícia administrativa, como manifestam-se sempre pela imposição de obrigações de fazer ou de não fazer, são dotadas de imperatividade, assim como da consequente exigibilidade para fazer cumprir a obrigação que impôs, a qual, mais uma vez segundo Maria Sylvia, “*está presente em todas as medidas de polícia*”²⁶¹. Todavia, se imperatividade e exigibilidade são características inerentes ao “Poder de Polícia”, a executoriedade é-lhe excepcional, a qual, tanto para a administrativista da USP quanto para seu colega da PUC, só se manifesta quando expressamente prevista em lei ou, em caráter ainda mais excepcional, quando exigida pela urgência da situação, para a qual uma medida da administração mostra-se como única via necessária para evitar maiores prejuízos ao interesse público, sem que haja tempo para obtenção de ordem judicial prévia²⁶², o que não a retira, porém, do controle judicial posterior.

Em síntese dessas qualidades que distinguem o ato administrativo, em especial o “Poder de Polícia”, do ato do particular, vale repisar que, pela imperatividade, a Administração impõe ao particular uma obrigação, ao passo que tanto a exigibilidade quanto a auto-executoriedade prestam-se a possibilitar que a Administração possa exigir tal

²⁵⁷ Ver MELLO, Celso Antônio Bandeira de; *Curso de Direito Administrativo*, p. 257; e DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; *Direito Administrativo*, p. 166.

²⁵⁸ *Curso de Direito Administrativo*, p. 257.

²⁵⁹ *Direito Administrativo*, p. 166.

²⁶⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; *Direito Administrativo*, p. 166.

²⁶¹ *Direito Administrativo*, p. 98.

²⁶² Ver MELLO, Celso Antônio Bandeira de; *Curso de Direito Administrativo*, p. 528; e DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; *Direito Administrativo*, p. 166.

obrigação sem valer-se do Judiciário, com a nota distintiva de que, “(...) *no caso da exigibilidade, a Administração se utiliza de meios indiretos de coerção, como a multa ou outras penalidades administrativas impostas em caso de descumprimento do ato*”²⁶³, ao passo que, na “(...) *executoriedade, a Administração emprega meios diretos de coerção, compelindo materialmente o administrado a fazer alguma coisa, utilizando-se inclusive da força*”²⁶⁴. Sobre essa coerção direta, porém, vale repisarmos que ou ela decorre de previsão expressa de lei ou tem lugar em excepcionalíssimas situações em que maior prejuízo resultará ao interesse público sem a adoção da medida emergencial, como bem ressalva Heraldo Garcia Vitta: “(...) *Sem essa norma ou sem a existência da situação-limite – grave comprometimento da ordem pública – o Poder Público deve socorrer-se do Poder Judiciário, por meio de ação competente. Assim, inexistente executoriedade genérica afora o caso, excepcionalíssimo, de grave comprometimento da ordem pública; situações de emergência – catástrofes, perecimento de bens etc.*”²⁶⁵.

Nenhuma novidade resulta do que dito nas linhas precedentes, haja vista que iniciamos o presente Capítulo isolando a Função Executiva e, mais especificamente, a função administrativa que a compõe juntamente com a função política. Ou seja, atrelado ao dever de impor as leis está o poder para fazê-lo, conformando um dever-poder, vocábulo que bem explica a competência cujo exercício é imposto à administração em seu mister característico que é a aplicação do ordenamento jurídico. Não por menos que, no intento de rascunhar o fundamento do que a doutrina administrativista conhece, por falta de melhor expressão, como polícia administrativa, Celso Antônio Bandeira de Mello assevera: “*O poder expressável através da atividade de polícia administrativa é o que resulta de sua qualidade executora das leis administrativas. É a contraface de seu dever de dar execução a estas leis (...)*”²⁶⁶.

Para executar esse “dever-poder” a administração é dotada das capacidades acima listadas como atributos/qualidades de seus atos, que, quando em tema o denominado “Poder de Polícia”, ora podem ser medidas de exigibilidade, como, no caso tributário, a imposição de multas, ora medidas de executoriedade, como o fechamento de estabelecimentos ou a apreensão de mercadorias, medidas estas últimas que, novamente em matéria tributária, com exceção da possibilidade de requisição de força policial em caso

²⁶³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; *Direito Administrativo*, p. 167.

²⁶⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; *Direito Administrativo*, p. 167.

²⁶⁵ *Poder de Polícia*, p. 241.

²⁶⁶ *Curso de Direito Administrativo*, p. 516.

de embaraço ou desacato (art. 200, CTN) e da pena de perdimento aplicável a hipóteses específicas, foram há muito felizmente postas em desuso pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²⁶⁷.

Em matéria de fiscalização tributária, aos agentes fiscais é franqueado livre acesso a livros, documentos, papéis, mercadorias etc.²⁶⁸, com a sobredita possibilidade excepcional de requisição de força policial como medida de excoutoriedade ou de aplicação de multa em hipótese de não atendimento às suas requisições, nos termos de diversas legislações, a exemplo do artigo 44, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96²⁶⁹, como forma de exigibilidade, tal qual é forma de exigibilidade a própria multa de ofício que acompanha lançamentos de ofício substitutivos da constituição e recolhimento espontâneos de tributo pelo contribuinte.

Tais medidas de exigibilidade e excoutoriedade, porém, não atribuem qualquer supremacia aos agentes fiscais em relação aos particulares, que, a seu favor, possuem diversos direitos fundamentais, os quais não se apresentam em hipótese alguma diminutos pelo simples fato de que, para que se façam valer em caso de abuso por parte de agentes fiscais, deve o particular socorrer-se do Poder Judiciário. Conquanto o ato

²⁶⁷ Súmula 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Súmula 547: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

²⁶⁸ Código Tributário Nacional, art. 195: “Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

²⁶⁹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...).”

particular, diversamente do ato administrativo, não possua a imperatividade, a exigibilidade ou a excoutoriedade de que são dotados certos atos administrativos, a diferença de força entre eles acaba sendo, em razão da garantia de acesso ao Judiciário²⁷⁰, apenas temporal, como bem ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro: *“Embora se diga que a decisão executória dispensa a Administração de ir preliminarmente a juízo, essa circunstância não afasta o controle judicial a posteriori, que pode ser provocado pela pessoa que se sentir lesada pelo ato administrativo, hipótese em que poderá incidir a regra de responsabilidade objetiva do Estado por ato de seus agentes (art. 37, § 6º, da Constituição). Também é possível ao interessado pleitear, pela via administrativa ou judicial, a suspensão do ato ainda não executado”*²⁷¹.

Com base em tais lições, se se queira classificar a fiscalização tributária como vertente do exercício de “Poder de Polícia”, evidentemente em sua vertente de “polícia administrativa” por não se tratar em regra de ilícito penal, não havemos de nos opor, em que pese a já mencionada impropriedade da expressão. Entretanto, tal classificação em nada prejudica os direitos e garantias do contribuinte erigidos na Constituição Federal de 1988, os quais, defluindo do vigente Estado Democrático de Direito, impõem, como já visto, a procedimentalização dessa atividade administrativa e o conseqüente direito de participação do contribuinte, atrelados à inarredável garantia de acesso ao Judiciário contra qualquer desvio da administração.

Importante, pois, é que o aludido dever-poder da administração seja exercido à luz de tais princípios, direitos e garantias e de outros igualmente aplicáveis, bem como que, independentemente do nome com que se queira batizá-lo, tenha-se em mente que ele nada mais é do que uma decorrência necessária da própria outorga de competências tributárias pela Constituição Federal de 1988²⁷², sem o qual esta seria inócua (em termos de Direito Administrativo, imperativa, mas inexigível), tornando esta vertente da Função Executiva inapta para exercício de seu mister sem auxílio do Poder Judiciário, fazendo ruir, conseqüentemente, a própria independência harmônica entre os Poderes bradada na Constituição Federal e mencionada no início do presente Capítulo.

²⁷⁰ “Art. 5º

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...).”

²⁷¹ *Direito Administrativo*, p. 167.

²⁷² Já ensinava Hely Lopes Meirelles: *“A cada restrição de direito, autorizada em lei, corresponde equivalente poder de polícia à Administração pública para fazê-la obedecida. Conclui-se, assim, que esse poder está, sempre, em exata correspondência com as limitações da atividade individual, legalmente estabelecidas”* (*Os poderes do Administrador Público*, p. 338).

Nessa linha de raciocínio, afora ilícitos penais e, pois, circunscrevendo-nos aos atos de polícia administrativa, estes nada mais são do que as medidas, preventivas ou repressivas, que dotam os atos da administração de exigibilidade e, em excepcionais casos legalmente expressos, de excoutoriedade, cujas competências para seu exercício são inegavelmente distribuídas pela Constituição Federal aos Entes Federativos de forma necessariamente atrelada às suas competências legiferantes.

Nesse mesmo sentido e com bastante clareza, Celso Antônio Bandeira de Mello sintetiza a questão: *“Como critério fundamental, procede o dizer-se que é competente para dada medida de polícia administrativa quem for competente para legislar sobre a matéria. Assim, a União exercerá em caráter exclusivo polícia administrativa sobre o que estiver arrolado no art. 22 da Constituição e concorrentemente com os Estados e Distrito Federal sobre o que consta do art. 24. Estados irão exercitá-la em caráter exclusivo nas hipóteses abrigáveis no § 1º do art. 25 ou em concorrência com a União nas do art. 24, precitado. Municípios têm seu campo exclusivo de polícia administrativa no que disser respeito ao seu peculiar interesse, notadamente sobre as matérias previstas no art. 30. O Distrito Federal, a quem competem, por força do art. 32, § 1º, atribuições correspondentes às dos Municípios e às dos Estados (salvo no que concerne ao § 1º do art. 25), exercerá polícia administrativa em caráter exclusivo no mesmo caso em que os Municípios exercem e concorrentemente nas hipóteses do art. 24. (...) Deve-se, em conclusão, entender que a atividade de polícia administrativa incumbe a quem legisla sobre a matéria, ficando, todavia, claro que a competência legislativa da União sobre os assuntos relacionados no art. 22 não exclui competência municipal ou estadual, e, portanto, não exclui o poder de polícia destes, quanto aos aspectos externos à essência mesma da matéria deferida à União”*²⁷³.

Pois bem. É exatamente no precitado artigo 24 da Constituição Federal de 1988, em seu inciso I, que pela primeira vez na ordem numérica de seus artigos surge a competência tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal²⁷⁴, sendo certo que a competência tributária dos Municípios surge logo em seguida, no artigo 30, inciso III, do mesmo Texto²⁷⁵. Valendo a óbvia ressalva, acerca deste dispositivo constitucional, de que,

²⁷³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 532.

²⁷⁴ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...).”

²⁷⁵ Art. 30. Compete aos Municípios:(...)

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (...).”

ao prescrever que compete aos Entes Federativos legislar “concorrentemente” sobre direito tributário, o advérbio quer significar que a todos eles cabe determinada fatia das competências tributárias, de modo que a cada um deles a Constituição estabelecerá, como de fato estabelece, quais tributos são de competência de cada ente e, em hipótese de conflito de competência, à lei complementar pesa o ônus de resolvê-lo²⁷⁶.

Destarte, já com o nosso foco reduzido sobre a seara tributária, cumpre-nos apontar que as competências tributárias distribuídas pela Constituição Federal aos Entes Federativos carregam necessariamente consigo as respectivas competências para fiscalização, nos termos da lição supra transcrita de Celso Antônio Bandeira de Mello no sentido de que “*é competente para dada medida de polícia administrativa quem for competente para legislar sobre a matéria*”. Desse modo, uma vez exercidas aquelas específicas competências no âmbito de seus Poderes Legislativos – ou Executivo, no caso de Medidas Provisórias -, surgem no ordenamento jurídico leis por cuja aplicação cabe aos respetivos Poderes Executivos na vertente administrativa dessa verdadeira “Função” zelar. E, preventivamente, esse zêlo pela aplicação da legislação tributária exercita-se por meio da fiscalização, materializada em obrigações de fazer ou não fazer impostas ao particular, para as quais o próprio ordenamento prescreve meios de exigibilidade e, excepcionalmente, mas sempre legalmente prescritos, meios de excoutoriedade.

É assim que entendemos o “Poder de Polícia”, o qual, a despeito da infelicidade da expressão remanescente do ultrapassado Estado de Polícia, não mais carrega consigo qualquer nota de arbitrariedade e, mais do que isso, não atribui à administração sequer um único degrau de superioridade em relação ao particular, sendo certo que ambos, quando se relacionam, apresentam-se em pé de igualdade perante o ordenamento jurídico também nesse âmbito.

²⁷⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...).”

VI.4. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DEVIDO PROCESSO LEGAL SUBSTANTIVO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

O devido processo legal substantivo, material, ultrapassa o conteúdo do devido processo legal formal, adjetivo, processual com o qual este princípio²⁷⁷ é geralmente identificado, como bem ressalta Ada Pellegrini Grinover: “A cláusula, convenientemente vaga em sua expressão literal, proibindo a infringência de direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, constitui-se, portanto, no fundamento constitucional para permitir ao judiciário o controle do exercício do Poder Legislativo. Malgrado o nítido sentido processual que à cláusula se imprimiria, em sua tradição histórica, foi-se impondo um conceito substantivo de ‘due process of law’, emergente do amplo significado por ela subsumido, quando foi reconduzida a um critério de razoabilidade (reasonableness)”²⁷⁸.

Portanto, com base na dicção da Constituição Federal de 1988 e a partir da evolução histórica internacional e nacional do princípio do devido processo legal, ora nos impomos demonstrar sua feição substantiva, a qual permite o controle não só do Poder

²⁷⁷ Ainda se faz oportuno esclarecermos que a utilização do termo “princípio” no presente trabalho, sem desmerecer estudos profundos sobre tema que desperta tão proveitosos debates, não pretende neles imiscuir-se. A esse propósito, ao tratar da proporcionalidade, melhor classificada na teoria de Robert Alexy como regra e não como princípio – eis que sua aplicação dar-se-ia por subsunção, própria das regras, e não mediante sopesamento com princípios colidentes no caso concreto –, Luís Virgílio Afonso do Silva, sem ignorar a importância terminológica, afirma: “Não é possível, todavia, fechar os olhos diante da prática jurídica brasileira. Quando se fala em princípio da proporcionalidade, o termo “princípio” pretende conferir a importância devida ao conceito, isto é, à exigência de proporcionalidade. Em vista disso, e em vista da própria plurivocidade do termo “princípio”, não há como esperar que tal termo seja usado somente como contraposto a regra jurídica”. Daí que, em crítica a uma interpretação nem tão correta dessa teoria feita por Humberto Bergmann Ávila, arremata: “Mais importante do que a ingênua ambição de querer uniformizar a utilização do termo “princípio é deixar claro que ele, na expressão princípio da proporcionalidade”, não tem o mesmo significado de “princípio” na distinção entre regras e princípios, na acepção da teoria de Robert Alexy” (O proporcional e o razoável, p. 26). Também sempre bastante preocupado com a precisão terminológica, mas em linha diversa daquela apresentada por Virgílio Afonso da Silva com base em Robert Alexy, Paulo de Barros Carvalho, respeitando sua premissa de que a norma jurídica divisa quatro usos distintos para para o termo “princípio”, enumera-os: “(...) 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”” (Direito Tributário, linguagem e método, p. 262).

²⁷⁸ As garantias constitucionais do direito de ação, p. 35.

Legislativo, mas também do Poder Executivo, especialmente dos atos abusivos estatais mesmo quando, amparados em lei, representam situação irrazoável.

Já se descortinam, pois, o objetivo e a importância deste capítulo ao presente trabalho, impondo-se à fiscalização tributária, a par da inegável submissão à lei, submissão aos valores constitucionais, em especial aos direitos e garantias fundamentais, do que ora retiramos o direito de participação do contribuinte não só como um corolário de seu respectivo dever de colaboração, mas como um direito de, livre e amplamente, ser ouvido e de integrar provas no momento da coleta probatória conformadora daquele procedimento.

Entretanto, antes de alcançarmos o núcleo desse tema sob a perspectiva da fiscalização tributária, insta-nos tratar o *due process of law* de forma geral, para o que uma restrospectiva histórica de seu surgimento e conformação ao longo dos tempos é de grande contribuição.

Tem-se que o embrião do devido processo legal remonta a 1215, quando outorgada a *Magna Carta* por João Sem Terra aos senhores feudais. Sobre essa gênese do princípio na *Magna Carta*, conta Antônio Roberto Sampaio Dória: “*Assegurava, pois, João Sem Terra ao baronato revoltoso a inviolabilidade de seus direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, cuja supressão só se daria através da “lei da terra” (per legem terrae ou law of the land)*”²⁷⁹. Ao analisar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, igual posição sustenta Luís Roberto Barroso: “*O princípio da razoabilidade tem sua origem e desenvolvimento ligados à garantia do devido processo legal, instituto ancestral do Direito Anglo-saxão. De fato, sua matriz remonta à cláusula law of the land, inscrita na Magna Carta, de 1215, documento que é conhecido como um dos grandes antecedentes do constitucionalismo (...)*”²⁸⁰.

Carlos Roberto Siqueira Castro também nos remete à mesma época pretérita, profetizando: “*(...) Ao despontar na Idade Média, através da Magna Carta conquistada pelos barões feudais saxônicos junto ao rei JOÃO “SEM TERRA”, no limiar do Século XIII, e embora inicialmente concebido como simples limitação às ações reais, estava este instituto fadado a tornar-se a suprema garantia das liberdades fundamentais do indivíduo e da coletividade em face do Poder Público (...)*”²⁸¹. E esclarece o supracitado autor os preceitos que a locução *law of the land* preconizava: “*Na Magna Carta, sob a*

²⁷⁹ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 24.

²⁸⁰ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 65.

²⁸¹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 7.

inspiração jusnaturalista, que impregnava a idéia de justiça nas instituições jurídicas anglo-saxônicas, o princípio do devido processo legal acobertou-se inicialmente sob a locução law of the land, conforme expressa no art. 39 desse histórico documento, com a redação seguinte: “No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed ou exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will be procced with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land”²⁸².

A redação da cláusula estampada na Carta Magna de 1215 muito se assemelha, sem dúvida, à cláusula do devido processo legal atualmente veiculada no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988 (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”), sendo que aquela apenas não mencionava o termo pelo qual viria a ser futuramente conhecida, eis que então se aludia a *law of the land*. Conta-nos Antônio Roberto Sampaio Dória que o termo *due process of law* viria a aparecer na Inglaterra somente mais de um século à frente: “Com o hábito dos soberanos britânicos de confirmarem a Grande Carta ao ascender ao trono, a expressão por *legem terrae* vai se repetindo e incorporando ao sistema inglês. Mas não foi senão em 1354, durante o reinado de Eduardo III, por obra de “some unknown draftsman” e em virtude de motivos ignorados, que a frase *per legem terrae* é substituída pela expressão *due process of law* em uma Lei do Parlamento e, novamente, numa petição a êste, pelo Conde de ARUNDELL, para que se anulasse o *bill of attainder* proferido contra seu pai”²⁸³.

Todavia, a feição unicamente formal do “devido processo legal” ainda era evidente na *law of the land* insculpida na *Carta Magna*. Também Antônio Roberto Sampaio Dória dá-nos essa dimensão: “(...) a Magna Carta era concebida por seus redatores como um complexo limitador apenas da ação do rei e jamais do Parlamento. Menos ainda visava proteger os direitos individuais do cidadão, pois, segundo afiançam os autores, a concepção moderna de povo era então totalmente desconhecida. (...) Traduzida em seus elementos mais simples, a garantia se resumia, portanto, no direito a um processo ordenado (*orderly proceedings*)”²⁸⁴.

Tal feição restrita começa a modificar-se somente em 1610, quando também na Inglaterra, por influência de sir Edward Coke, então *Chief-Justice* do Tribunal de *Common Pleas*, tendo em mãos situação que viria a ser mundialmente conhecida como

²⁸² *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 9.

²⁸³ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 24.

²⁸⁴ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 25.

caso *Bonham*²⁸⁵, a Justiça do Rei afastou uma lei do Parlamento, conforme interpretação que de tais fatos faz Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa: “*Diante da afirmação de que uma lei (statute) do Parlamento contrária ao common right (= common law) e à razão (reason) é nula (null and void), parece evidente que a tese defendida por Coke é, nada mais, nada menos, do que o controle de validade das leis pelos juízes ingleses*”²⁸⁶.

Entretanto, a reação não tardou, como reconstitui Antônio Roberto Sampaio Dória: “*A influência e o prestígio que cercavam Lord COKE produziram, de imediato, alguns frutos isolados. A reação, porém, à doutrina que ali se vislumbrava foi vigorosa. Provavelmente instigada por BACON, uma determinação real exigiu de COKE justificativa para o insólito procedimento. Sua queda não se fez demorar. Divorciada de seu inigualável inspirador, a jurisprudência inglesa deixa sepultada sob o pó dos séculos uma das mais puras gemas idealizadas pelo pensamento jurídico de todos os tempos*”²⁸⁷. Carlos Roberto de Siqueira Castro, sobre o mesmo episódio, retrata, entretanto, que o fracasso das ideias de Coke não Inglaterra não seria experimentado nas colônias inglesas da América: “*(...) Esse julgado, tanto quanto seu ilustre autor, embora historicamente vencidos em suas proposições na Inglaterra, estavam destinados a frutificar de forma fulgurante nos Estados Unidos da América, onde, pelo fenômeno da “recepção”, aliado ao espírito de independência das colônias inglesas do continente do norte, floresceu o princípio da revisão judicial das normas jurídicas*”²⁸⁸.

Contudo, o mesmo autor ainda narra uma última contribuição ao *due process of law* advinda do Direito Inglês e decorrente de um empréstimo compulsório ilegal decretado pelo Rei Carlos I para financiamento de guerras, a cujo pagamento recusaram-se cinco nobres, os quais, “*através de simples ordens emitidas em conformidade a uma vetusta prerrogativa do soberano*”, acabaram presos: “*Dos debates que então se travaram no Parlamento, resultou, sob a inspiração de sir EDWARD COKE, na Câmara dos Comuns, a célebre Petition of Rights de 1628, segundo a qual entre as garantias*

²⁸⁵ Transcrevendo resumo de ROSCOE POUND, Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa dá-nos conta de quê se tratava: “*Neste caso um ato do Parlamento, confirmando a Carta do Colégio Real de Médicos, dava poderes à sociedade incorporada de médicos para multar os membros que transgredissem as regras, cabendo metade da multa à coroa e metade à sociedade. O dr. Bonham, tendo sido preso por falta de pagamento da multa lançada de acordo com esse dispositivo, moveu ação por falsa detenção. O Tribunal do rei julgou a prisão injusta por dois motivos: (1) a carta, confirmada pelo estatuto, não ampliava a jurisdição do Colégio de Médicos aos que não clinicavam em Londres, e (2) o estatuto, que tornava o colégio, o qual recebia metade da multa, autor, promotor e juiz, era contrário ao common law e à razão e, portanto, nulo*” (*Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 87-89).

²⁸⁶ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 89.

²⁸⁷ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 35.

²⁸⁸ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 20.

compreendidas no Capítulo 39 da Magna Carta se inseria também a de que ninguém poderia ser prêso sem a evidência de uma justa causa (without any cause showed)”²⁸⁹.

Desse ponto da história em diante, os autores que se puseram a estudar o *due process of law* partem para as colônias inglesas da América, onde, veremos a seguir, a cláusula tornou-se muito mais robusta e abrangente. Entretanto, antes de cruzarmos o Atlântico, Antônio Roberto Sampaio Dória brinda-nos com a posterior evolução do preceito na Inglaterra: “*Com o evolver dos tempos, e o natural refinamento das instituições políticas e jurídicas da Inglaterra, o conceito do adequado processo legal foi-se enriquecendo, ganhando novas dimensões e significados. Assim, da exigência primitiva de um processo formalizado, o princípio passou a compreender também, por obra dos chanceleres reais, o requisito da prévia citação para a demanda e da oportunidade de defesa. Emuldrada na concisa fórmula do notice and hearing e inspirada em cânones do direito natural, a garantia torna-se, a bem dizer, a própria “aphoristic expression of the soul of due process”*”²⁹⁰. *Notice and hearing*, que levam ao vernáculo tanto como “citação e direito de defesa” quanto como “conhecimento prévio e direito de manifestação”, seriam a alma do devido processo legal, a qual, embora ainda no terreno do formal-processual, já abre caminho ao substancial-material se avançarmos no tempo a épocas em que já se erguem direitos fundamentais contra investidas estatais.

Voltaremos a isso adiante, mas, antes, cruzemos o Atlântico com destino às colônias norte-americanas, onde, ensina-nos Carlos Roberto Siqueira Castro, a cláusula do devido processo legal fez-se presente desde o primeiro momento: “*(...) sempre respeitável por sua relevância político-constitucional nas instituições saxônicas, ingressou desde o primeiro instante nas colônias inglesas da América do Norte (a “Nova Inglaterra”), sob a ementa que viria consagrar em definitivo, ou seja, como a garantia do due process of law, mais tarde incorporada à Constituição da nascente federação dos Estados Unidos*”²⁹¹. Essa instantaneidade da imigração da cláusula do devido processo legal para a América do Norte tem explicação em Antônio Roberto Sampaio Dória: “*O estabelecimento dos primeiros colonizadores ingleses em terras do Novo Mundo, ao deponar do Século XVII, assinala a vigência implícita da garantia do adequado processo legal no sistema jurídico que então mal se esboçava, porquanto aos que se seguiam para a América, em busca de fortuna ou fugindo à intolerância religiosa, se asseguravam, através das charters reais,*

²⁸⁹ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 26.

²⁹⁰ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 26.

²⁹¹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 11.

*mesmos direitos que, sob a égide da Magna Carta, assistiam aos súditos britânicos em geral*²⁹².

Sobre a influência do *dus process of law* nas colônias britânicas na América também se manifestou Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa, o que justificou, com apoio em ROSCOE POUND, na utilidade da cláusula nas disputas dos colonos com a metrópole: “*Deveras, “nas divergências entre os colonos e o governo de Westminster, os americanos confiavam principalmente nos escritos de Coke e Blackstone, nos quais se consideravam fundamentais a supremacia da lei e a investigação judicial da ação oficial, a fim de verificar se os funcionários se mantinham dentro dos limites jurídicos da respectiva autoridade”*”²⁹³. Como ainda nos conta Yoshikawa, foi assim que se deu, por exemplo, a resistência à Lei do Selo (*Stamp Act*), entre outros casos, eis que “*(...) a idéia da submissão da legislatura a um direito superior aplicado pelos tribunais (ponto nodal da tese de COKE) era conhecida nas colônias e foi utilizada pelos americanos em suas contendas com o Parlamento inglês, que redundariam na Guerra de Independência*”²⁹⁴.

Disso salta-nos aos olhos marcante distinção entre a cláusula como aplicada na Inglaterra e sua interpretação nas colônias da América, cuja causa foi muito bem identificada em suas raízes históricas nos dois lados do Atlântico por Carlos Roberto de Siqueira Castro: “*(...) Tal se deve porquanto a evolução constitucional britânica, travada na resistência do Parlamento frente à autoridade monárquica, acabou desaguando na supremacia parlamentar, vista lá como símbolo do regime democrático da maioria e, quando depois alcançado o sufrágio universal, como afirmação do próprio povo contra o arbítrio da monarquia. O parlamento reluzia, assim, aos olhos de um inglês, como a casa da liberdade e das grandes aspirações da sociedade. Já nos Estados Unidos da América, tanto no período colonial quanto após a independência, preponderava um nítido preconceito contra o Poder Legislativo, o que se explica em razão da legislação metropolitana repressora, oriunda da Casa de Westminster, em Londres, que era fonte de vultosos prejuízos econômicos para as colônias e bem assim impeditiva da emancipação das famílias de pioneiros protestantes que aportaram na América do Norte, fugindo em grande parte à perseguição religiosa. Por esse motivo, a compreensão dos Founding Fathers da grande nação do Norte a propósito do relacionamento entre os Três Poderes*

²⁹² *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 27.

²⁹³ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 151.

²⁹⁴ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 157.

²⁹⁴ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 151.

²⁹⁴ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 157.

estatais tendia a visualizar no Departamento Legislativo, e não no Executivo, muito menos no Judiciário, uma vocação expansionista e de intromissão nos demais poderes associados e na esfera das liberdades individuais”²⁹⁵.

Nas colônias da América do Norte, a cláusula do *due process of law* então começa a pulular nas respectivas *Bill of Rights*, como nos narra Antônio Roberto Sampaio Dória, iniciando-se em 1641, na colônia situada na baía de Massachusetts, seguida pelas leis de Nova York e Nova Jersey, todas com redação bastante análoga àquela constante do *Bill of Rights* inglês²⁹⁶. E continua o autor esclarecendo que, somente durante a Guerra de Independência, “(...) o princípio se desliga de sua matriz inglesa e passa a integrar o sistema jurídico americano, numa trajetória que o transmudaria no mais fecundo de quantos instrumentos se criaram para a defesa dos direitos individuais”²⁹⁷. Primeiramente, conta-nos Antônio Roberto Sampaio Dória, veio a *Bill of Rights* da colônia de Virgínia, na qual “(...) limitava-se, porém, seu alcance (da cláusula) a questões especificamente criminais. Mais generosas, as de Nova York, Pennsylvania, Massachusetts e Maryland estendem a proteção também aos direitos patrimoniais”²⁹⁸.

Na sequência da história, a Declaração de Independência dos Estados Unidos não incorporou a cláusula do devido processo legal, tampouco ressurgiu ela em 1787, na Convenção da Filadélfia, quando nascem a Federação e a Constituição dos Estados Unidos da América. Porém, Antônio Roberto Sampaio Dória atribui esse silêncio sobre o devido processo legal a uma manobra sagaz de James Madison, quem “(...) visando assegurar o endosso dos cidadãos do país à Constituição, peropusera (...) que tais garantias se inscrevessem como emendas àquele documento e, redigidas de seu punho, em número de dez, fê-las aprovar pelos Estados em 1791, três anos após a homologação da lei fundamental”²⁹⁹. Já Carlos Roberto de Siqueira Castro, alcançando os mesmos inegáveis fatos já registrados na história, narra diferente caminho a partir da promulgação da Constituição Estadunidense de 1787 até as dez primeiras Emendas, quando a cláusula do devido processo legal passou a integrar seu enxuto texto: “(...) Madison, que defendera a inclusão da Declaração de Direitos no próprio texto original da Constituição, mas que fora vencido em tal propósito pelo Constituinte Roger Sherman, cujo ponto de vista contrário acabou prevalecendo, apresentou ao Congresso, em 8 de junho de 1789,

²⁹⁵ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 16.

²⁹⁶ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, pp. 27-28.

²⁹⁷ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 28.

²⁹⁸ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 28.

²⁹⁹ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 29.

*proposta para a adoção de 10 emendas aditivas ao texto constitucional, que lograram aprovação congressual em 25 de setembro do mesmo ano, e que foram ratificadas por três quartos dos Estados-membros, em 15 de setembro de 1791. (...)*³⁰⁰.

Seja de forma intencional ou não, fato é que a simples consagração, em 1791, da cláusula do devido processo legal na Constituição de 1787, Constituição escrita que é, já a distancia bastante da cláusula inserta na *Bill of Rights* da Inglaterra, eis que esta, decorrente de lei aprovada no Parlamento, ficava assim à mercê deste. Mas mais do que isso, a principal diferença entre as cláusulas inglesa e norte-americana reside em que esta, de forma inédita, traça a proteção dos direitos individuais pelo Poder Judiciário contra abusos estatais, tal qual aponta Carlos Roberto de Siqueira Castro: “(...) *Pode-se concluir, em síntese, que enquanto o Bill of Rights inglês simboliza a vitória do Parlamento sobre a monarquia, o norte-americano expressa uma conquista supralegal da sociedade sobre o Estado como um todo, cuja implementação é confiada ao Poder Judiciário como depositário fiel das liberdades individuais*”³⁰¹.

Entre as dez emendas aprovadas à Constituição dos Estados Unidos da América, assim dispõe a 5ª Emenda, de 1791: “*No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation*”.

Posteriormente, com o fim da Guerra de Secessão e a conseqüente abolição da escravatura, com a respectiva Proclamação expedida em 1863, surgem as Emendas de nº 13, nº 14 e nº 15. Com efeito, especialmente pela 14ª Emenda, a cláusula do devido processo legal passa a ser mais abrangente, como nota, especificamente tratando do percurso da 5ª Emenda à 14ª Emenda, Antônio Roberto Sampaio Dória: “*Restrição imposta apenas ao poder federal, logo demonstrada por MARSHALL em um de seus luminosos votos (Barron v. Baltimore*³⁰²), o problema das limitações contidas na cláusula

³⁰⁰ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 29.

³⁰¹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 26.

³⁰² Eis trecho do entendimento da Suprema Corte Americana firmado pelo Chief-Justice MARSHALL, em que resta clara a impossibilidade de aplicação da 5ª Emenda aos Governos Estaduais: “(...) Had the people of the several states, or any of them, required changes in their constitutions; had they required additional safe-

due process of law aflora uma vez mais imediatamente após a Guerra de Secessão, quando, abalada a União em seus alicerces de perpétua unidade, se compenetrrou o Congresso da necessidade de fortalecê-la, de centralizar maior número de poderes e, primordialmente, de garantir aos escravos alforriados a igualdade jurídica que lhes fora sistematicamente negada, e que razões ponderáveis induziam a crer se perpetuasse, ao menos nos Estados do Sul, onde a derrota, ainda hoje amarga, havia de ser desferrada com recursos mais sutis que o das armas”³⁰³. E completa o autor: “A limitação que anteriormente constrangia apenas o govêrno central, pesava agora, com igual força e com idêntica redação consagrada na Emenda XIV, sôbre os Estados. Seguia-se-lhe, ainda, a complementação indispensável à elevação do negro ao status jurídico de seus antigos amos: doravante, nenhum Estado poderá negar “to any person within its jurisdiction the equal proteccion of the laws”³⁰⁴.

A 14ª Emenda assim dispõe: “All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the

guards to liberty from the apprehended encroachments of their particular governments; the remedy was in their own hands, and could have been applied by themselves. A [32 U.S. 243, 250] convention could have been assembled by the discontented state, and the required improvements could have been made by itself. The unwieldy and cumbrous machinery of procuring a recommendation from two-thirds of congress, and the assent of three-fourths of their sister states, could never have occurred to any human being, as a mode of doing that which might be effected by the state itself. Had the framers of these amendments intended them to be limitations on the powers of the state governments, they would have imitated the framers of the original constitution, and have expressed that intention. Had congress engaged in the extraordinary occupation of improving the constitutions of the several states, by affording the people additional protection from the exercise of power by their own governments, in matters which concerned themselves alone, they would have declared this purpose in plain and intelligible language.

But it is universally understood, it is a part of the history of the day, that the great revolution which established the constitution of the United States, was not effected without immense opposition. Serious fears were extensively entertained, that those powers which the patriot statesmen, who then watched over the interests of our country, deemed essential to union, and to the attainment of those unvaluable objects for which union was sought, might be exercised in a manner dangerous to liberty. In almost every convention by which the constitution was adopted, amendments to guard against the abuse of power were recommended. These amendments demanded security against the apprehended encroachments of the general government—not against those of the local governments. In compliance with a sentiment thus generally expressed, to quiet fears thus extensively entertained, amendments were proposed by the required majority in congress, and adopted by the states. These amendments contain no expression indicating an intention to apply them to the state governments. This court cannot so apply them.

We are of opinion, that the provision in the fifth amendment to the constitution, declaring that private property shall not be taken for public use, without just compensation, is intended solely as a limitation on the exercise of power by the [32 U.S. 243, 251] government of the United States, and is not applicable to the legislation of the states. We are, therefore, of opinion, that there is no repugnancy between the several acts of the general assembly of Maryland, given in evidence by the defendants at the trial of this cause, in the court of that state, and the constitution of the United States. This court, therefore, has no jurisdiction of the cause, and it is dismissed. (...)” (<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=32&invol=243>, em 27 de dezembro de 2012)

³⁰³ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 30.

³⁰⁴ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, pp. 30-31.

privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws”.

É, portanto, a partir da 14^a Emenda à Constituição de 1787 que se consolida nos Estados Unidos da América riquíssimo instituto de proteção dos direitos individuais, o *judicial review*. Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa bem sinaliza essa transição entre a 5^a e a 14^a Emendas, lembrando, inicialmente, que, aos Estados Federados, os quais detinham “*a concentração, à época, do poder de polícia (police power), fonte tradicional de restrições a direitos individuais (...), antes da promulgação da 14^a Emenda (1868), não eram aplicáveis os direitos e garantias do Bill of Rights (as dez primeiras Emendas Constitucionais), inclusive a garantia do devido processo legal (due process of law), constante da 5^a Emenda (1791)*”³⁰⁵. Já com o advento da 14^a Emenda, Yoshikawa descreve o avanço da cláusula para a jurisprudência da Suprema Corte Americana: “*Somente a partir do momento em que a cláusula do devido processo legal (e a partir delas outras partes do Bill of Rights, através da doutrina da incorporação seletiva) passou a limitar a atuação dos Estados Federados é que a Suprema Corte dos Estados Unidos teve maior oportunidade de apreciar, mediante provocação, a razoabilidade das leis*”³⁰⁶.

Assim, da conjugação entre as 5^a e 14^a Emendas, a cláusula do devido processo legal tornava-se abrangente sobre os todos poderes estatais norte-americanos, fosse o governo central, fossem os governos locais. E acerca das 5^a e 14^a Emendas em relação à evolução da cláusula *due process of law* a partir de então, assim se pronunciou Carlos Roberto de Siqueira Castro: “*Uma vez incorporada formalmente ao direito Constitucional norte-americano, através da 5^a e da 14^a Emendas, a cláusula due process of law cumpriu um longo itinerário exegético. Em razão de seu enunciado elástico e amoldável às exigências cambiantes daquela sociedade vocacionada ao progresso e à evolução dos costumes, a garantia do devido processo legal experimentou profundas variações no tratamento jurisprudencial. Tornou-se, ao lado do princípio da isonomia (equal protection of the law), o principal instrumento de argumentação de que lançou mão a doutrina e a jurisprudência no vibrante processo de transformação do Direito Constitucional nos Estados Unidos da América. Sua evolução perpassa o próprio sentido que a Constituição americana passou a assumir sob o influxo da metamorfose do Estado liberal em Estado social culminando, já hoje, em significar novas condições no*

³⁰⁵ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, pp. 180-181.

³⁰⁶ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 181.

*relacionamento do Poder Público com os indivíduos e a sociedade civil, condições essas que refletem a visão do homem e do mundo acerca da liberdade e da solidariedade social nesse ocaso do século XX*³⁰⁷.

Foi, assim, do apagar das luzes do Século XVIII ao alvorecer do Século XIX que se iniciou a consolidação, nos Estados Unidos da América, da base da ideia de sir Edward Coke expressada quase dos séculos antes na Inglaterra: o *judicial review*. Como aponta Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa: “*Malgrado se possa estabelecer certas semelhanças entre o controle de constitucionalidade das leis e a decisão no Caso Bonham (...) é forçoso concluir que a doutrina do judicial review é tipicamente americana*”³⁰⁸.

Igualmente atribuindo o berço do controle de constitucionalidade das leis aos Estados Unidos da América, Antônio Roberto Sampaio Dória bem retrata o despontar, em terras norte-americanas, do Poder Judiciário como o órgão de proteção do indivíduo contra o Estado, primeiramente quanto a dúvida: “*Juridicamente consagrada a supremacia da Constituição (art. VI, sec. 2) sobre a legislação ordinária, brota de imediato o delicado problema de a quem atribuir competência para decretar a eventual incompatibilidade do exercício do poder legislativo com o texto fundamental, eixo em torno do qual gravita todo o equilíbrio do sistema*”³⁰⁹. Posteriormente a resposta: “*A estrutura orgânica do regime deixa transparecer, nitidamente, a competência, para tanto, do Poder Judiciário, deferindo-lhe a Constituição (art. III, sec. 2, § 1) capacidade para decidir quaisquer casos “arising under this Constitution” (...)*”³¹⁰.

Vejamos, então, em algumas breves linhas essa evolução da jurisprudência americana sobre a cláusula *due process of law*, narrativa esta que se faz indispensável para demonstração do surgimento de sua vertente substantiva, a fim de ingressarmos, na sequência, já não sem tempo, em sua importância para o controle dos atos estatais diante dos direitos individuais.

É também Antônio Roberto Sampaio Dória que destaca, ainda no engatinhar da Constituição, antes mesmo da 14ª Emenda, que: “*Hesitante, a Suprema Corte americana aprecia hipóteses em que é debatida a constitucionalidade de legislação ordinária, mas se esquia à ingrata tarefa de se indispor com o Legislativo, optando por endossar-lhe os decretos impugnados*”³¹¹. É, porém, em *Marbury v. Madison*, de 1803,

³⁰⁷ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 26.

³⁰⁸ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 170.

³⁰⁹ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 38.

³¹⁰ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 38.

³¹¹ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 39.

juízo capitaneado por John Marshall, “(...) *que se consolidou, definitivamente, a feição mais original do direito constitucional americano* – a hegemonia do judiciário sobre todos os demais poderes do Estado”, conclui Sampaio Dória³¹².

Em breve relato de *Marbury v. Madison*³¹³, é sabido que o Presidente recém empossado, Thomas Jefferson, por meio de seu Secretário de Estado, James Madison, pretendia não dar posse a William Marbury como juiz de paz do Condado de Washington, no Distrito de Columbia, eis que ele havia sido nomeado pelo Presidente anterior, John Adams. Dessa questão outra desdobrou-se, referente à competência originária da Suprema Corte para julgamento do *writ*. Como informa Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa por meio de citação de Leda Boechat Rodrigues: “*Enfrentava-se, assim, situação difícil. Indeferir simplesmente o pedido seria, conforme observou CROSSKEY, capitulação demasiado visível; afirmar apenas que a a lei judiciária somente autorizava o mandamus pela Corte Suprema em grau de apelação, era resultado insatisfatório. A Corte, de modo muito inteligente e hábil, procurou, então, mascarar o recuo inevitável com um ato de afirmação contra o partido no poder. Invertendo a ordem do exame das questões preliminares, assim decidiu: MADISON, na realidade, agira ilegalmente ao negar posse a MARBURY; e, de acordo com os princípios aplicáveis da common law, havia remédio para tal caso, o mandamus, pelo qual MADISON poderia ser compelido a dar posse a MARBURY. Não cabia, porém, o writ, porque pedido diretamente à Corte*

³¹² *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 39.

³¹³ Eis os trechos marcantes do posicionamento da Suprema Corte dos Estados Unidos no famoso caso, da lavra de John Marshall: “The Government of the United States is of the latter description. The powers of the Legislature are defined and limited; and that those limits may not be mistaken or forgotten, the Constitution is written. To what purpose are powers limited, and to what purpose is that limitation committed to writing, if these limits may at any time be passed by those intended to be restrained? The distinction between a government with limited and unlimited powers is abolished if those limits do not confine the persons on whom they are imposed, and if acts prohibited [p177] and acts allowed are of equal obligation. It is a proposition too plain to be contested that the Constitution controls any legislative act repugnant to it, or that the Legislature may alter the Constitution by an ordinary act.

Between these alternatives there is no middle ground. The Constitution is either a superior, paramount law, unchangeable by ordinary means, or it is on a level with ordinary legislative acts, and, like other acts, is alterable when the legislature shall please to alter it.

If the former part of the alternative be true, then a legislative act contrary to the Constitution is not law; if the latter part be true, then written Constitutions are absurd attempts on the part of the people to limit a power in its own nature illimitable.

Certainly all those who have framed written Constitutions contemplate them as forming the fundamental and paramount law of the nation, and consequently the theory of every such government must be that an act of the Legislature repugnant to the Constitution is void.

(...)

Thus, the particular phraseology of the Constitution of the United States confirms and strengthens the principle, supposed to be essential to all written Constitutions, that a law repugnant to the Constitution is void, and that courts, as well as other departments, are bound by that instrument” (http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0005_0137_ZO.html, em 26 de dezembro de 2012).

Suprema, cuja competência originária era estritamente definida na Constituição e não podia ter sido dilatada pela Lei Judiciária de 1789. Era, assim, inconstitucional e nulo o art. 13 dessa lei, que atribuía à Corte Suprema competência originária para expedir ordens de mandamus”³¹⁴.

A essa decisão outras se seguiram no exercício do *judicial review*, assim como, desde *Marbury v. Madison*, muitas críticas ao Judiciário foram desferidas, especialmente pelo Legislativo - ou mesmo por Cortes Estaduais (a exemplo de *Cohens v. Virginia*³¹⁵) -, críticas estas que avançam até os dias presentes, como veremos mais adiante. Todavia, relatando cronologicamente o curso da história, cumpre-nos apontar que essa fase do *judicial review* norte-americano ainda era marcada pelo conteúdo formal do devido processo legal.

Lembrando que *Madison v. Marbury* data de 1803 e que a 14ª Emenda é de 1863, com o que a cláusula inaugurada com a 5ª Emenda, de 1791, tornou-se mais robusta, foi somente em meados da segunda metade do Século XIX que começou a entrar em cena a “razoabilidade” como parâmetro de avaliação da constitucionalidade das leis. Referindo-se inicialmente aos *Slaughter-House Cases*, julgado em 1873, em que, conquanto a Suprema Corte Americana tenha, por 5 votos a 4, negado a inconstitucionalidade a uma lei do Estado da Louisiana que atribuía por 25 anos o monopólio da atividade de abate de animais para consumo alimentar a uma única empresa, Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa conta que: “*Algins dos julgadores, porém, divergiram, vigorosamente, de tal entendimento, defendendo uma interpretação mais ampla da cláusula do devido processo legal, que permitisse à Corte “sopesar os benefícios sociais do exercício do poder de*

³¹⁴ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, pp. 163-164.

³¹⁵ “*Cohens v. Virginia*, 19 U.S. 264 (1821), was a United States Supreme Court decision most noted for John Marshall and the Court's assertion of its power to review state supreme court decisions in criminal law matters when they claim their Constitutional rights have been violated. The Court had previously asserted a similar jurisdiction over civil cases involving American parties. An act of the United States Congress authorized the operation of a lottery in the District of Columbia. The Cohen brothers proceeded to sell D.C. lottery tickets in the Commonwealth of Virginia, violating state law. State authorities tried and convicted the Cohens, and then declared themselves to be the final arbiters of disputes between the states and the national government. They were fined \$100. In this case, the Cohens were prosecuted successfully by the state of Virginia for selling lottery tickets from the District of Columbia in Virginia, thereby violating Virginia state law. The Supreme Court upheld their convictions. The larger issue the court dealt with in making their decision was that of reviewing state court cases. The Supreme Court claimed full appellate jurisdiction over any case tried before a state court. Virginia, however, decided that this was unacceptable and declared the decision the Supreme Court made null and void, even though it had upheld the previous conviction, because Virginia felt the ruling limited states' rights” (http://www.princeton.edu/~achaney/tmve/wiki100k/docs/Cohens_v._Virginia.html, em 27/12/2012).

polícia, no caso concreto, em cotejo com os direitos individuais dos particulares afetados pela medida” (tradução livre)”³¹⁶.

Tratando do mesmo julgado, Antônio Roberto Sampaio Dória assevera: *“Um tropêço inicial não é de molde a descoroçar patronos de valsas normalmente perdidas, mas que vislumbram na benévola disposição dos juízes em face às novas teorias uma fresta por onde pudessem deslizar, subrepticamente, os direitos desrespeitados de clientes ansiosos”³¹⁷. Foi, então, em 1890, no julgamento de *Milwaukee and St. Paul Ry. Co. v. Minnesota*, que, também como nos relata Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa, “(...) o Tribunal afirmou (...) que a fixação de tarifas ferroviárias pelos Estados sujeitava-se ao controle do Poder Judiciário com fundamento na cláusula do devido processo legal constante da 14^a Emenda: “A questão da razoabilidade da fixação da tarifa cobrada por ferrovias pelo transporte é eminentemente uma questão sujeita à apreciação judicial, exigindo o devido processo legal para sua resolução (tradução livre). Trata-se, a nosso ver, do primeiro caso em que foi aplicado o devido processo legal substantivo pela Suprema Corte, malgrado tenha sido rejeitada a alegação de inconstitucionalidade”³¹⁸.*

Imiscuindo-se expressamente na razoabilidade da medida legislativa, o julgado acima referido, embora não tenha inquinado de inconstitucional a lei em apreço, avoca para o Judiciário de forma inédita o poder de fazê-lo. A partir daí, aponta Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa com base em dados estatísticos que a Suprema Corte Americana teria afastado a aplicação de leis sob o fundamento de irrazoabilidade 232 (duzentos e trinta e duas) vezes no período de 1890 a 1938, “(...) especialmente quanto à validade de leis fixando valores mínimos de remuneração (salário-mínimo) e limites de horas de trabalho”³¹⁹.

Dos casos acima agrupados destaca-se *Lochner v. New York*. Assim descreve-o Carlos Roberto Siqueira Castro: *“Mas, o leading case na área do controle judicial da legislação econômica surgiria no ano de 1905, no famoso caso *Lochner v. New York*, quando a Suprema Corte estadunidense declarou inconsistente com a Constituição a lei daquele Estado, que fixara jornada máxima de trabalho para os empregados de padaria (bakers), reconhecendo, para tanto, que a garantia do devido processo legal assegurava aos empregados e empregadores a faculdade de livremente contratarem a*

³¹⁶ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, p. 184.

³¹⁷ *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, p. 46.

³¹⁸ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, pp. 186-189.

³¹⁹ *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, pp. 186-190.

duração do trabalho diário, portanto, sem qualquer ingerência do Poder Público”³²⁰. Conta-nos ainda Siqueira Castro que: “(...) *A doutrina Lochner, logo transformada em figurino no campo do controle jurisdicional sobre as medidas de intervenção do Estado na ordem econômica e social, foi responsável pela invalidação de dezenas de textos legislativos nos anos 20 (...)*”³²¹. Entretanto, o autor igualmente nos dá conta do declínio da denominada Era Lochner: “(...) *Seu prestígio perdurou até a década de 30, neste século (Século XX), quando a política do New Deal, preconizada pelo Presidente Roosevelt e inspirada no “neo-capitalismo”, de cunho intervencionista, idealizado por Lord Keynes, fez sepultar os exageros do liberalismo organicista, consagrando de vez o dirigismo estatal (...)*”³²².

Acerca desse declínio da doutrina Lochner, Luís Roberto Barroso, citando *Schechter Poultry Corp v. United States*, em que a Suprema Corte dos Estados Unidos declarou a inconstitucionalidade da Lei Nacional de Recuperação Industrial, então reputada crucial para a continuidade do plano governamental de Roosevelt, dá-nos conta de que: “(...) *Estabeleceu-se um confronto entre Executivo e Judiciário. Reeleito em 1936, no início do ano seguinte Franklin Roosevelt envia uma mensagem legislativa ao Congresso modificando a composição da Suprema Corte, com vistas a obter maioria naquele colegiado. Conhecida como court-packing plan, a lei não foi aprovada pelo Congresso. Mas, pressionada, a Suprema Corte mudou sua orientação e abdicou do exame de mérito das normas de cunho econômico, encerrando o controle substantivo de tais leis. (...)*”³²³.

Entretanto, se em matérias de cunho econômico a Corte Suprema Americana acanhou-se, em questões não econômicas as décadas seguintes foram ricas. Essa é a história narrada por Carlos Roberto Siqueira Castro: “(...) *É certo que a partir da 3ª década do século em curso (Século XX), com a consagração do “Estado Social” e a retração da interferência judicial na organização do domínio econômico e social, a cláusula due process of law passa a ser cada vez mais aplicada em non economic matters, experimentando uma magnífica revitalização como instrumento de controle das invasões estatais nas faculdades ditas personalistas e de caráter não econômico (non economic*

³²⁰ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, pp. 64-65.

³²¹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 67.

³²² *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 67.

³²³ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, pp. 68-69.

liberties), *quais sejam aquelas reputadas essenciais ao exercício da personalidade humana e, ainda, da cidadania. (...)*³²⁴.

Com isso estava inaugurado o que Luís Roberto Barroso denomina “terceira fase do devido processo legal substantivo” (a primeira fase teria tido início no final do Século XIX e avançado até o início da década de 30, quando o *New Deal* coloca a cláusula, em sua vertente substantiva, em forte declínio), na qual narra-nos o constitucionalista que, sob a liderança do *Chief-Justice* Warren, teriam sido julgados casos de grande repercussão, como *Brown v. Board of Education of Topeka* (em que a Corte declarou inconstitucionais leis estaduais que estabeleciam a segregação racial em escolas públicas), *Griswold v. Connecticut* (em que julgou inconstitucional uma lei daquele Estado que proibia o uso de anticoncepcionais ou o uso de qualquer outro método contraceptivo) e *Roe v. Wade* (em que reputou inconstitucional uma lei do Texas que criminalizava o aborto)³²⁵. Porém, concluindo sua narrativa histórica do devido processo legal na jurisprudência norte-americana, relata-nos o aludido constitucionalista em seu artigo publicado em 1998 que: “*Todas as nomeações para a Suprema Corte nas últimas três décadas de governos republicanos nos Estados Unidos foram marcadas pelo esforço de escolher ministros que rejeitassem o ativismo judicial deflagrado pela Corte Warren e estivessem dispostos a rever a decisão proferida em Roe. Ao longo dos anos, essa decisão foi abertamente questionada, mas jamais foi claramente reformada (overruled)*”³²⁶.

Carlos Roberto Siqueira Castro sintetiza de forma clara a evolução da cláusula *due process of law* a partir de seu cunho meramente processual até a consolidação de seu sentido substantivo: “*Na origem, o instituto que estamos a estudar foi confeccionado como uma garantia tão apenas processual (...). Concebida, de início, como uma 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*”³²⁷.

Sobre seu avanço do âmbito meramente penal para alcançar também o âmbito civil, esclarece o autor: “*Foi natural consequência que essa garantia originalmente voltada à regularidade do processo penal, onde buscava adequar o jus libertatis dos acusados ao jus puniendi do Estado, transpusesse as fronteiras penalistas e se estendesse a todas as relações processuais, de maneira a abranger também o processo civil. Uma vez*

³²⁴ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 69.

³²⁵ *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*, p. 68

³²⁶ *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*, p. 69.

³²⁷ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 34.

*assente, sob o influxo das reflexões de Bülow e Wach, na Alemanha, que a ação civil revestia-se de autonomia em face do direito material que visava tutelar e que, por isso, constituía em realidade um “direito público subjetivo” (direito à tutela jurisdicional) oponível ao Estado prestador da jurisdição, livrou-se o processo civil da desinformação privatista que turvava a sua compreensão doutrinária. Com isso, passou a ser considerado sob o prisma constitucional, consoante já muito antes ocorrera com a teoria do processo penal. (...)*³²⁸.

Por fim, assim Siqueira Castro sacramenta a aplicação da garantia na esfera do Direito Administrativo: *“Do campo processual penal e civil a garantia do devido processo legal alastrou-se aos procedimentos travados na Administração Pública, impondo a esses rigorosa observância dos princípios da legalidade e da moralidade administrativas. 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. Assumiu específica importância na área do poder de polícia, considerado genérica e modernamente como a competência explícita ou implícita dos órgãos estatais para disciplinar o exercício da liberdade individual e a utilização da propriedade em benefício do bem comum, ou seja, de ordenar os direitos privados em harmonia com os superiores interesses coletivos”*³²⁹.

Nesse ponto, já não sem tempo, rememoramos que algumas laudas acima, quando finalizando a narração histórica da evolução da cláusula *due process of law* na Inglaterra, comprometemos-nos a retormar de forma específica a fórmula *Notice and Hearing*, a qual então traduzimos tanto como “citação e direito de defesa” quanto como “conhecimento prévio e direito de manifestação”. Na Inglaterra, com base na lição de Sampaio Dória alhures transcrita, a fórmula continha-se em limites bastante processuais, mais precisamente como “citação e direito de defesa”. Entretanto, nos Estados Unidos da América, o avanço do *substantive due process of law* sobre o Direito Administrativo deu-lhe outra conotação bem mais abrangente e que muito nos interessa no presente trabalho, eis que diz, de forma bem mais ampla, com “conhecimento prévio e direito de manifestação”.

Carlos Roberto de Siqueira Castro melhor atribui a força que a fórmula do *Notice and Hearing* assume com base no devido processo legal substantivo aplicado à

³²⁸ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 38.

³²⁹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, pp. 40-41.

Administração Pública em suas relações com os particulares: “(...) *firmou-se desde cedo o entendimento na jurisprudência norte-americana de que validade do exercício do police power na esfera jurídica individual depende sempre do prévio conhecimento e da audiência do interessado (notice and hearing), a fim de que o ato do poder público não seja arbitrário ou carente de justificativa*”³³⁰.

Com efeito, de uma fórmula processual que prefixava constitucionalmente uma ordem ao processo, primeiramente penal, depois civil (em apertada síntese: acusação, oportunidade de provas, decisão), a cláusula *due process of law* passou a ser muitíssimo mais abrangente, prestando-se como verdadeira garantia dos direitos fundamentais. Com esta roupagem, no campo em que direitos individuais entram na mira da Administração Pública, a fórmula do *notice and hearing* assume um conteúdo evidentemente substantivo, obviamente acompanhando este conteúdo assumido pela própria cláusula que a garante, com base no que o indivíduo passa a ostentar o direito de conhecer os passos da administração que são de seu interesse e, mais do que isso, de ser ouvido a esse respeito, seja para oferecer sua perspectiva sobre todo e qualquer elemento trazido à consideração pela administração, seja para levar outros elementos fáticos que, a seu ver, devem ser sopesados pela administração antes da tomada da decisão que compete a ela.

Sem que o particular possa exercer esse direito que lhe assiste, a decisão da administração, ainda que possa ser objeto de posterior contencioso administrativo ou judicial, carece de razoabilidade, eis que evidentemente a ação administrativa não se deu pelo melhor caminho disponível à luz do Estado Democrático de Direito. Como bem ensina Carlos Roberto de Siqueira Castro: “(...) *sob o influxo da interpretação construtiva (constructive interpretation) do substantive due process of law, essa garantia acabou por transformar-se num amálgama entre o princípio da “legalidade” (rule of law) e o da “razoabilidade” (rule of reasonableness) para o controle da validade dos atos normativos e da generalidade das decisões estatais*”³³¹.

A irrazoabilidade, nessa hipótese rechaçada no presente trabalho como há de ser rechaçada em qualquer campo, reside justamente na adoção de um caminho (procedimento administrativo) que desrespeita a moralidade, com a imparcialidade e a boa-fé objetiva como seus corolários, bem como a igualdade em que administração e administrado apresentam-se perante o Estado Democrático de Direito.

³³⁰ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 42.

³³¹ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, pp. 76-77.

Carlos Roberto de Siqueira Castro, quem, sobre esse tema, no Brasil, tem suma autoridade, igualmente reforça esse receituário da atividade administrativa quando frente ao indivíduo. Assim o faz o autor, em certo trecho final de sua portentosa obra, com base na relação entre devido processo legal e moralidade: “*Nesse terreno, a garantia do devido processo legal tem tido o papel de repassar aos confrontos entre o Poder Público e os indivíduos o receituário de legalidade e de moralidade prescrito pela Constituição. Visa, por assim dizer, “constitucionalizar” as incontáveis e multiformes relações administrativas, adequando-as às etiquetas do constitucionalismo, inclusive e muito especialmente, impondo-lhes subserviência aos direitos fundamentais inscritos na Lei Maior*”³³². E assim também adverte Siqueira Castro, em outro trecho final de seu monumental trabalho, com supedâneo no Estado Democrático de Direito e sua relação com a atual feição da cláusula *due process of law*, com a qual: “*(...) Busca-se conferir aos processos e procedimentos em que contracenam as competências estatais, de um lado, e interesses individuais e metaindividuais, de outro lado, uma relação de “equipotência” que elimine (ou muito diminua) os desequilíbrios entre o público e o privado, de maneira a democratizar a atuação do Estado*”³³³.

A equidade entre a administração e o particular nas relações que travam entre si, assim como a moralidade, conquanto decorram de previsões constitucionais expressas - a primeira diretamente do Estado Democrático de Direito assegurado no *caput* do artigo 1º; a segunda do *caput* do artigo 37 -, também conferem razoabilidade à ação estatal, cuja carência, a seu turno, fulmina-la-ia por irrazoável.

E nem se diga que, por não ter expressa previsão na Constituição Federal – ou, pior, por ter ele constado do Projeto de Constituição até os momentos finais da Assembleia Constituinte³³⁴, quando então deixou de integrar o Texto final -, o Princípio da Razoabilidade não seria aplicável do Direito Brasileiro³³⁵. Disso não há dúvida, como o provam a doutrina e a jurisprudência pátrias. Todavia, é grande a divergência doutrinária

³³² *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 319.

³³³ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 373.

³³⁴ Como esclarece Luís Roberto Barroso: “*(...) o princípio da razoabilidade constou de diferentes projetos, inclusive do texto ao final aprovado pela Comissão de Sistematização. Ali se lia, no caput do art. 44: “A Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, exigindo-se, como condição de validade dos atos administrativos, a motivação suficiente e, como requisito de sua legitimidade, a razoabilidade” (Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional, p. 77).*

³³⁵ Na Constituição do Estado de São Paulo, especificamente em seu artigo 111, com a redação que lhe deu a Emenda 21/2006, consta expressa menção ao princípio da razoabilidade da seguinte forma: “*A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência*”.

acerca da base constitucional do Princípio da Razoabilidade – e sua vinculação, ou não, ao Princípio da Proporcionalidade -, assim como não muito criteriosa tem sido a jurisprudência em sua aplicação.

A esse respeito e aproveitando a larga menção, no presente Capítulo, à obra de Carlos Roberto de Siqueira Castro, acreditamos já ter ficado evidente que, para este autor, a razoabilidade decorre, na Constituição Federal de 1988, da cláusula do devido processo legal estampada em seu artigo 5º, LIV, em sua vertente substantiva, como ele próprio afirma ao comentar a referida ausência de expressa menção ao princípio no Texto Constitucional tal qual promulgado: “(...) *acolheu-se no elenco dos direitos fundamentais a garantia mais abrangente e magnânima de todas as suas congêneres – a cláusula due process of law, como ainda a exigência de “motivação” dos atos estatais, além de todo e qualquer requisito de legalidade e de justiça que o sentimento constitucional de nosso povo e de nossas instituições, em sua evolução do porvir entenda necessário ao aperfeiçoamento do convívio democrático*”³³⁶.

Luís Roberto Barroso, a seu turno, escancara a divergência doutrinária no Brasil a partir da fonte estrangeira de que deriva: “(...) *A primeira linha, mais inspirada na doutrina alemã, vislumbrará o princípio da razoabilidade como inerente ao Estado de Direito, integrando de modo implícito o sistema, como um princípio constitucional não inscrito. De outra parte, os que optarem pela influência norte-americana, pretenderão extraí-lo da cláusula do devido processo legal, sustentando que a razoabilidade das leis torna-se exigível por força do caráter substantivo que se deve dar à cláusula*”³³⁷. Todavia, embora tenha jogado luz sobre a divergência, não foi igualmente claro o constitucionalista, em seu referido artigo, ao posicionar-se sobre sua influência doutrinária, deixando transparecer em algumas passagens a ideia de que razoabilidade e proporcionalidade estão umbilicalmente vinculadas³³⁸.

De qualquer forma, apresenta-nos Luís Roberto Barroso um conceito de sua própria lavra: “*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*

³³⁶ *O Devido Processo legal e a Razoabilidade das Leis na Nova Constituição do Brasil*, p. 381.

³³⁷ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, pp. 77-78.

³³⁸ Ao comentar uma decisão do Tribunal Constitucional Alemão de 1971, assim se refere: “*Verifica-se na decisão do Tribunal alemão a presença de outro requisito qualificador da razoabilidade-proporcionalidade*” (*Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 71). Ao tratar de sua aplicação no âmbito do Direito Administrativo, também faz a mesma vinculação: “*O princípio da razoabilidade e da proporcionalidade sempre teve seu campo de incidência mais tradicional no âmbito da atuação do Poder Executivo*” (*Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 72).

ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil de ser sentido do que conceituado, o princípio se 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”³³⁹.

Porém, ciente da vaguidão do conceito, que o próprio autor afirma tratar-se muito mais de um sentimento, busca ele “(...) terreno mais sólido e de elementos mais objetivos na caracterização da razoabilidade dos atos do Poder Público, especialmente, para conferir-lhe um cunho normativo”³⁴⁰. Para tanto, desenvolve ele critérios de aferição de razoabilidade da atuação do Estado, no que mais uma vez denota seu entendimento de estreita ligação entre razoabilidade e proporcionalidade: “Esta razoabilidade deve ser aferida, em primeiro lugar, dentro da lei. É a chamada razoabilidade interna, que diz com a existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins. Aí está incluída a razoabilidade técnica de medida. (...) De outra parte, havendo a razoabilidade interna da norma, é preciso verificar sua razoabilidade externa, isto é: sua adequação aos meios e fins admitidos e preconizados pelo texto constitucional. Se a lei contravir valores expressos ou implícitos no texto constitucional, não será legítima nem razoável à luz da Constituição, ainda que o fosse internamente. (...)”³⁴¹.

Mais preocupado com o controle da discricionariedade administrativa, Diogo de Figueiredo Moreira Neto com razão afirma: “O entendimento do princípio da razoabilidade leva-nos mais adiante. Não mais se trata, agora, de apreciar, à luz da lógica tradicional, se o que se previu na premissa maior, contida na norma jurídica, se concretiza na premissa menor, dessumida dos fatos. A essa altura, o que se pretende é considerar se determinada decisão, atribuída ao Poder Público, de integrar discricionariamente uma norma, contribuirá efetivamente para um satisfatório atendimento dos interesses públicos. (...) À luz da razoabilidade, a discricionariedade ganha sua justificação teleológica e, como sustentamos nesse trabalho, faz o aplicador co-participar da própria expressão da legitimidade”³⁴².

É de se frisar, pois, que, para além da norma fria que diretamente vincula uma determinada atividade administrativa, seja completamente, seja deixando a seu cargo

³³⁹ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 69.

³⁴⁰ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 70.

³⁴¹ *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, pp. 70-71.

³⁴² *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*, pp. 37-39.

uma complementação discricionária em conformidade com o caso concreto a ser aplicada, há muitos outros elementos no ordenamento jurídico que direcionam a atividade da administração, cujo descumprimento torna-a ilegítima. Por melhor dizer, o ordenamento jurídico, calcado no Estado Democrático de Direito, ainda que não o possa fazer com pautas precisas diante da complexidade do mundo fenomênico, dá todas as balizas para a atividade administrativa, seja quanto aos fins, seja quanto aos meios.

Mais uma vez bem o ressalta Diogo de Figueiredo Moreira Neto: “(...) a *razoabilidade*, agindo como um limite à *discrção na avaliação dos motivos*, exige que sejam eles *adequáveis, compatíveis e proporcionais*, de modo que o ato atenda a sua *finalidade pública específica*; agindo também como um limite à *discrção na escolha do objeto*, exige que ele se conforme fielmente à *finalidade* e contribua *eficientemente* para que ela seja atingida”³⁴³. E completa o administrativista: “A *razoabilidade*, na *valoração dos motivos e na escolha do objeto* é, em última análise, o *único caminho seguro* para se ter certeza de que se garantiu a *legitimidade da ação administrativa* e o *primado do senso comum sobre a ineficiência grosseira e a demagogia administrativas*”³⁴⁴.

Da lição acima concluímos que a razoabilidade é o instrumento de medição da eficiência da atividade administrativa, tanto do ponto de vista do melhor resultado quanto do ponto de vista do melhor meio para alcançá-lo, sendo certo que o interesse público baliza tanto fins quanto meios. Não só a lei que diretamente vincula determinada atividade administrativa (norma geral e abstrata ou, nos dizeres de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “premissa maior”) há se de ser cumprida, mas também e igualmente todo o restante do ordenamento que se faz aplicável nessa atividade humana de sacar da norma jurídica superior a norma jurídica inferior, no caso, o ato administrativo. E estando em jogo direitos fundamentais, como no caso, por exemplo, de direitos patrimoniais, o razoável só é alcançado quando a administração logra proteger com precisão o interesse público, fazendo-o da maneira mais eficiente possível para preservação dos direitos fundamentais do indivíduo que com ela se relaciona. Por conseguinte, há no entendimento de Diogo de Figueiredo Moreira Neto uma relação entre a razoabilidade e a proporcionalidade, sendo esta um componente daquela.

Nesse mesmo sentido de relação entre razoabilidade e proporcionalidade também havemos de citar Maria Sylvia Zanella Di Pietro, quem, justamente tentando

³⁴³ *Legitimidade e discricionariiedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariiedade*, p. 40.

³⁴⁴ *Legitimidade e discricionariiedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariiedade*, p. 40.

diminuir os efeitos da divergência doutrinária sobre o princípio da razoabilidade, não se desliga de sua ideia de proporcionalidade como componente da razoabilidade: “(...) *Ver-se-á que, embora a linha de raciocínio possa ser um pouco diversa, o resultado final é o mesmo, pois o que se quer é que haja compatibilidade, relação, proporção, entre as medidas impostas pelo Legislativo ou Executivo e os fins objetivados, de forma implícita ou explícita, pela Constituição ou pela lei*”³⁴⁵.

De outro lado, em prol de uma independência do princípio da proporcionalidade, apresenta-se Paulo Bonavides, para quem: “(...) *O princípio da proporcionalidade é, por conseguinte, direito positivo em nosso ordenamento constitucional. Embora não haja sido ainda formulado como ‘norma jurídica global’, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não escrita ou não expressa dos direitos e garantias da Constituição, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição. Poder-se-á enfim dizer, a esta altura, que o princípio da proporcionalidade é hoje axioma do Direito Constitucional, corolário da constitucionalidade cânone do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade. A ele não poderia ficar estranho, pois, o Direito Constitucional brasileiro. Sendo, como é, princípio que embarga o próprio alargamento dos limites do Estado ao legislar sobre matéria que abrange direta ou indiretamente o exercício da liberdade e dos direitos fundamentais, mister se faz proclamar a força cogente de sua normatividade*”³⁴⁶.

No mesmo sentido, Willis Santiago Guerra Filho: “*A ausência de uma referência explícita ao princípio no texto da nova Carta não representa nenhum obstáculo ao reconhecimento de sua existência positiva, pois ao qualifica-lo como ‘norma fundamental’, nos termos da Teoria Pura Kelseniana, se lhe atribui o caráter ubíquo de norma a um só tempo ‘posta’ (positivada) e ‘pressuposta’ (na concepção instauradora da base constitucional sobre a qual repousa o ordenamento jurídico como um todo)*”³⁴⁷. Mais clara fica a posição em citação que dele faz Luís Virgílio Afonso da Silva: “*A circunstância de ele [o princípio da proporcionalidade] não estar expressamente previsto na Constituição de nosso país não impede que o reconheçamos em vigor também aqui, invocando o disposto no § 2º do art. 5º*”³⁴⁸.

³⁴⁵ *Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 191.

³⁴⁶ *Curso de Direito Constitucional*, pp. 396-397.

³⁴⁷ *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*, p. 83.

³⁴⁸ *Apud O Proporcional e o Razoável*, p. 43, n. 72.

Ainda mais ao extremo, com forte posição acerca da desvinculação entre razoabilidade e proporcionalidade, Luís Virgílio Afonso da Silva, atribuindo a esta muito mais importância que àquela e apontando que tal “regra”³⁴⁹ teria origem alemã, caminha por uma terceira via: “*A regra da proporcionalidade no controle das leis restritivas de direitos fundamentais surgiu por desenvolvimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional alemão e não é uma simples pauta que, vagamente, sugere que os atos estatais devem ser razoáveis, nem uma simples análise de relação meio-fim. Na forma desenvolvida pela jurisprudência constitucional alemã, tem ela uma estrutura racionalmente definida, com subelementos independentes – a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito -, que são aplicados em uma ordem pré-definida, e que conferem à regra da proporcionalidade a individualidade que a diferencia, claramente, da mera exigência de razoabilidade*”³⁵⁰.

E se a origem da proporcionalidade (Alemanha) diverge da origem da razoabilidade (Inglaterra/Estados Unidos da América), também sua base no Direito Brasileiro, para Luís Virgílio Afonso da Silva, não teria arrimo em qualquer específico dispositivo constitucional, seja na cláusula do devido processo legal, seja na demarcação do Estado Democrático de Direito, seja ainda na incorporação, pelo parágrafo 2º do artigo 5º, de outros direitos e garantias não expressamente mencionados, decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição. Para o Constitucionalista das Arcadas: “*A exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos fundamentais não decorre deste ou daquele dispositivo constitucional, mas da própria estrutura dos direitos fundamentais. Essa fundamentação não se confunde, contudo, com aquela anteriormente citada, segundo a qual a exigência de aplicação da regra da proporcionalidade, por decorrer “do regime e dos princípios” adotados pela Constituição, encontraria sustentação legal no § 2º do art. 5º. A fundamentação aqui seguida tem um caráter estritamente lógico, e valeria ainda que esse §2º não existisse*”³⁵¹.

E quanto diverjam sobre a base constitucional da proporcionalidade, Luís Virgílio Afonso da Silva e Willis Santiago Guerra Filho comungam quanto ao método de sua aplicação oriundo da jurisprudência alemã. Na linha do que já transcrito anteriormente da lição do Professor da USP, Willis Santiago Guerra Filho também professa a tese de que:

³⁴⁹ Lembrando que, discípulo de Robert Alexy, o Professor da Faculdade de Direito da USP opta pela distinção entre “regras” e “princípios”, mas o faz de modo sereno, sem ignorar o que denomina “prática jurídica brasileira” em prol do uso da expressão “Princípio da Proporcionalidade” (*O Proporcional e o Razoável*, pp. 25-26).

³⁵⁰ *O Proporcional e o Razoável*, p. 30.

³⁵¹ *O Proporcional e o Razoável*, p. 43.

*“Resumidamente, pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado, exigível, por causar o menor prejuízo possível e finalmente, proporcional em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens”*³⁵². E parece também seguir esse caminho Suzana de Toledo Barros: *“O princípio da proporcionalidade stricto sensu, complementando os princípios da adequação e da necessidade, é de suma importância para indicar se o meio utilizado encontra-se em razoável proporção com o fim perseguido. A ideia de equilíbrio entre valores e bens é exalçada”*³⁵³.

Em sua obra *“Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica”*, Heleno Torres percorre diversas laudas dedicadas ao tema da proporcionalidade e da razoabilidade como garantias autônomas, ao que acrescenta ainda, também de forma autônoma, *“a proibição do excesso”*: *“Atualmente, no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, não basta, porém, que a Constituição consagre direitos, se o esforço pela sua efetivação não se veja coerente com os valores constitucionais. E, assim, para calibrações e balanceamentos necessários, com vistas à estabilidade funcional do sistema jurídico, põe-se as “correções” sistêmicas, a saber: (a) para controle de restrições infraconstitucionais a direitos e liberdades não necessárias ou gravosas, cabe o emprego da proporcionalidade; (b) nas hipóteses em que se faça cabível adequar o equilíbrio entre a situação de fato e as normas jurídicas, a norma de decisão pode ser “construída” segundo o parâmetro da aplicação da razoabilidade; e (c) tratando-se de excesso do meio utilizado, nos casos de aplicação administrativa ou judicial do direito, cabe a proibição de excesso ante qualquer outro método”*³⁵⁴.

Igualmente submentendo a proporcionalidade aos já mencionados três critérios de aplicação sucessiva (idoneidade ou adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), esse grande tributarista das Arcadas trata tanto a razoabilidade quanto a proporcionalidade como princípios-garantias implícitos e positivados por força do parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, traçando-lhes clara distinção.

Em primeiro plano, criticando a frequente correlação feita pela jurisprudência entre proporcionalidade e razoabilidade, esclarece que entende *“(…) prejudicada essa correlação, dado que a razoabilidade tem âmbito de aplicação não*

³⁵² Apud BARROSO, Luís Roberto. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*, p. 72.

³⁵³ *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle da Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*, p. 83.

³⁵⁴ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 636.

*limitado às exigências da proporcionalidade, restrita que se encontra, esta, aos casos de controle das restrições infraconstitucionais a direitos e liberdades*³⁵⁵. E, prosseguindo nesse interessante cotejo, arremata: “(...) *diante de eventual “concurso” de aplicação dos métodos, deve-se preferir sempre a proporcionalidade para sanar a afetação ao conteúdo essencial de direito ou liberdade, pela maior controlabilidade racional entre fins e meios envolvidos. O foco da razoabilidade é o sujeito afetado. Não se questiona sobre “fins” ou se compara “meios”, quanto à idoneidade ou necessidade, por concorrer para a decisão na construção das normas jurídicas, no processo de interpretação. (...) A razoabilidade inteira-se com a situação subjetiva e visa a conferir estabilidade entre a aplicação do ordenamento jurídico, seja qual for a situação ou caso concreto, sem limites materiais, princípios ou regras, ou testes prefixados*”³⁵⁶.

Outrossim, ao lado da proporcionalidade e da razoabilidade, Heleno Torres ainda coloca, como já dito, a “proibição do excesso”, para quem, sua “(...) *arguição deve ocorrer mais como um mecanismo de estabilidade funcional do ordenamento que propriamente como um típico princípio constitucional*”³⁵⁷. Acerca de sua função sustenta o ilustre tributarista que cabe à “proibição do excesso”: “(...) *“servir como bloqueio axiológico aos excessos oriundos do arbítrio, da discricionariedade, da escolha do meio mais gravoso ou de qualquer lei ou ato administrativo ou judicial que supere os limites do suportável, o que tem aplicação preeminente às repercussões em matéria tributária, as quais podem tanto decorrer de normas gerais e abstratas quanto de normas individuais e concretas, nos múltiplos atos de aplicação dos tributos pela Administração*”³⁵⁸.

E ainda sobre a “proibição do excesso”, ressaltando sua apontada preeminência em matéria tributária, Heleno Taveira Torres salienta que tal princípio está constitucionalizado, primordialmente, nos artigos 145, parágrafo 1º (capacidade contributiva) e 150, inciso IV (proibição de efeito de confisco), além de em outros dispositivos constitucionais mais específicos igualmente referentes à matéria tributária.

Para os propósitos que animam de modo geral o presente trabalho e especialmente o presente subitem, chama-nos muita atenção na profunda obra de Heleno Torres o igual peso que atribui, seja falando sobre a razoabilidade, seja tratando da proporcionalidade, à sua aplicação tanto no momento da construção da norma de decisão

³⁵⁵ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 659.

³⁵⁶ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 659-660.

³⁵⁷ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 664.

³⁵⁸ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 662-663.

pelo Estado quanto no momento em que o indivíduo deve argui-las ao insurgir-se contra o ato violador de direitos fundamentais já adotado pelo Estado.

Nesse aspecto, sobre a proporcionalidade, Heleno Torres ressalta sua “eficácia bidimensional”, assim denominada pelo fato de que a garantia presta-se tanto para ser alegada “*por quem sofra restrições inadequadas, desnecessárias ou desproporcionais*”³⁵⁹, quanto, em momento anterior, para conferir “*à atuação dos poderes públicos um importante instrumento de controle das escolhas e do modo de aplicação das regras jurídicas, para preservar direitos fundamentais e evitar restrições desnecessárias às liberdades individuais, mediante testes prévios que permitam verificar, com segurança jurídica, a acomodação entre as medidas a serem adotadas e as finalidades constitucionais*”³⁶⁰. Por sua vez, sobre a razoabilidade, o professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco afirma: “*(...) presta-se para conferir ao sistema normativo o equilíbrio necessário ante à pluralidade de opções axiológicas, de modo a permitir que, no ato de aplicação, essas opções possam orientar a decisão por critérios adequados e racionalmente apreciáveis. (...) Integra-se, pois, à hermenêutica constitucional, como garantia de estabilidade do próprio sistema, logo, não bem como “critério de interpretação”, mas como justificativa para a própria decisão*”³⁶¹.

Ao tratarmos neste estudo da fiscalização tributária, aqui já antecipada como um procedimento administrativo de que pode ou não resultar uma decisão (ato administrativo) que importe consequências jurídicas ao particular, a exposição de Heleno Torres brinda-nos com sua firmeza ao asseverar que as garantias da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser levadas obrigatoriamente em conta pela administração para a tomada de decisão, sendo certo que, caso não o faça, essas mesmas garantias voltam ao foco como instrumento de controle pelo Estado-juiz.

Partindo daqui ao outro lado do Atlântico, em Portugal, sob as vestes de princípio da proibição do excesso, Canotilho também lança mão da subdivisão do princípio da proporcionalidade no que denomina “subprincípios constitutivos”, nos quais igualmente se encontram a adequação, a exigibilidade ou necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, mas com expressa vinculação entre a razoabilidade e a proporcionalidade: “*(...) A convergência dos sistema de common law e de direito administrativo, no ordenamento europeu, vem realçar que o **princípio da proporcionalidade ou da proibição***

³⁵⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 647.

³⁶⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 647.

³⁶¹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 658-659.

*do excesso é, hoje, assumido como princípio de controlo exercido pelos tribunais sobre a adequação dos meios administrativos (sobretudo coactivos) à prossecução do escopo e ao balanceamento concreto dos direitos ou interesses em conflito. (...) Assim, quando se pedir a um juiz uma apreciação dos danos causados pela carga policial numa manifestação, o que se visa não é contestar a legitimidade da administração na defesa do interesse e ordem públicos mas sim o de averiguar da razoabilidade, proporcionalidade e necessidade da medida de polícia (...)*³⁶².

Além da vinculação entre razoabilidade e proporcionalidade, torna bem diferentes as obras de Canotilho e de Heleno Torres o fato de que, conquanto o constitucionalista português refira-se à proporcionalidade como ferramenta à disposição somente dos Tribunais para o “*balanceamento concreto dos direitos e interesses em conflito*”, o ilustre Professor das Arcadas dá grande destaque ao alargamento de seu uso para que a própria administração tenha-a, assim como deve ter a razoabilidade, em mente quando do exercício de sua atividade. Esse *plus* salta em importância para o que ora se discute, haja vista que, impondo-se as garantias da razoabilidade e da proporcionalidade como forma de integração entre a medida restritiva e os direitos fundamentais no curso do exercício da atividade administrativa, percebemos que isso somente se faz possível se os detentores de tais direitos – os indivíduos – puderem confrontá-los com o intento administrativo num necessário diálogo prévio à tomada de decisão pelo agente do Estado.

Sob outra ótica, mas não abrindo mão dessa maior abrangência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o necessário rechaçamento da “cultura do litígio”³⁶³ – por força da qual se relega tudo ao Judiciário -, consubstancia-se num outro

³⁶² *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 268.

³⁶³ Sendo a atividade jurisdicional, como ensina Dinamarco, “substitutiva das atividades dos sujeitos envolvidos no conflito” (*Instituições...*, p. 316), o que igualmente vale “ainda quando um dos litigantes é o próprio Estado” (*Instituições...*, p. 317), surge evidente que a jurisdição não é a via primeira e há que se colocar em igual evidência que, conquanto o acesso ao Judiciário seja um direito individual, ela apresenta-se como remédio a uma anormalidade no convívio social e democrático. Daí que, quanto mais democrática a relação entre Estado e particular, certamente menos conflituosa ela será. Aliás, o próprio Judiciário, desgastado e desacreditado em grande parte pelas consequências do abarrotamento de seus escaninhos, tem buscado alternativas à litigiosidade que deságua no processo. Nesse emprenho, no pagar das luzes do ano de 2012, o Superior Tribunal de Justiça e o Ministério da Justiça assinaram acordo que também envolve a Ordem dos Advogados do Brasil, a Advocacia-Geral da União, a Defensoria Pública da União e a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento dos Magistrados em prol da cultura da conciliação. Em tal ocasião, coincidente com o lançamento da Escola Nacional de Conciliação, assim discursou o Presidente da Corte, Ministro Félix Fischer: “A criação da Enam opera uma verdadeira revolução entre as instituições responsáveis pela pacificação dos conflitos sociais, na medida em que se passa a incentivar a cultura de autocomposição em substituição ao modelo atual, há muito desgastado, de litigiosidade. (...) A mudança de paradigma aqui proposta é um objetivo grandioso e digno de um estado democrático que, ao mesmo tempo em que respeita, fomenta o respeito aos direitos dos seus cidadãos. É com esse espírito que a Justiça Federal hoje se associa a essa louvável proposição. Milhares de causas poderiam ser evitadas, contribuindo para o desengestionamento do Judiciário”

caminho que deságua na mesma conclusão, qual seja a de que, ainda no curso do desenvolvimento da atividade administrativa por meio do indispensável procedimento, administração e particular devem ter idênticas oportunidades de manifestação, com base nas quais o ato administrativo final será firmado, então, à luz dos cânones da razoabilidade e da proporcionalidade. Retomaremos o tema mais adiante para conclusão do presente subitem.

Antes, porém, desincumbindo-nos da tarefa a que nos comprometemos no início dessas linhas de também demonstrar a aplicação do devido processo legal substantivo pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que se mostra relevante para que possamos, com base em legislação, doutrina e jurisprudência, vislumbrar uma futura aplicação da cláusula em matéria de fiscalização tributária, ei-la a seguir.

Pois bem. Demonstradas as divergências que remanescem na doutrina quanto aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - para alguns estreitamente vinculadas e decorrentes da cláusula do devido processo legal substantivo ora analisada, para outros desvinculadas e com tipologias constitucionais diversas -, não nos interessamos tanto em engrossar quaisquer desses contingentes, mas parece-nos mais adequado, especialmente para proporcionar critérios melhores para sua aplicação, segregar a razoabilidade da proporcionalidade.

Por conseguinte, a história da cláusula do devido processo legal e sua evolução para um conteúdo substantivo empurra-nos a assumir a razoabilidade (*reasonableness*) como decorrência da cláusula *due process of law* engrandecida na cultura jurídica estadunidense e de atual conteúdo bastante elástico, a qual foi por nós incorporada no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988 e mesmo antes de seu advento já era utilizada, ainda que timidamente, pelo Supremo Tribunal Federal, como veremos a seguir. De outro lado, insta-nos reconhecer também por razões históricas que a proporcionalidade é oriunda da Alemanha, de onde foi incorporada pelo parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 e cuja aplicação, mais restrita que a da razoabilidade, deve seguir, por apego à segurança jurídica, aos critérios sucessivos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, o que, bem veremos, ainda não tem encontrado eco na jurisprudência pátria, que é o que ora nos incumbe abordar.

(http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=108067, em 26 de dezembro de 2012).

Acerca da razoabilidade como decorrência da cláusula *substantive due process of law*, Luís Roberto Barroso, em seu trabalho já aqui citado sobre o tema, curiosamente destaca decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal, que, ainda na vigência da Constituição de 1967/69, deram aplicação ao princípio da razoabilidade para controle de atos administrativos: “(...) a) a que considerou inaceitável que delegado aprovado em concurso pudesse ser reprovado na prova de esforço físico (teste de Cooper), haja vista que são os agentes, e não o delegado, que de regra desempenham as missões (RE 70.278-GB); b) a que considerou ensejadora de discriminação a reprovação, em entrevista pessoal, de candidatos à carreira diplomática já aprovados nas provas intelectuais (REO 110.873/DF); c) a que também considerou inconciliável com o princípio do concurso público o chamado “julgamento de consciência, em que o candidato à magistratura podia ser excluído do certame com base em julgamento secreto sobre sua vida pública e privada”³⁶⁴.

Sendo os dois primeiros do TFR e o último do STF, a ementa do citado julgado desta Excelsa Corte é bastante esclarecedora: “CONCURSO PARA INGRESSO NA MAGISTRATURA DE CARREIRA. JULGAMENTO DE CONSCIÊNCIA DOS MEMBROS DA COMISSÃO DE INSCRIÇÃO. ILEGALIDADE. O JULGAMENTO SECRETO, SEM MOTIVAÇÃO, DOS REQUISITOS DE IRREPREENSÍVEL VIDA PÚBLICA E PRIVADA E DA CAPACIDADE FÍSICA E MENTAL NECESSÁRIA AO BOM DESEMPENHO DO CARGO DE JUIZ, SENDO REITERAÇÃO ARBITRÁRIA DE PROVAS JÁ FEITAS, IMPORTA SEGUNDO JUÍZO, DE ÍNDOLE SUBJETIVA, NÃO PREVISTO NA LEI ORGÂNICA DA MAGISTRATURA, QUE AFRONTA GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CANDIDATOS. ILEGALIDADE DO ARTIGO 26 DO REGULAMENTO DO CONCURSO PARA MAGISTRATURA DE CARREIRA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, DA REDAÇÃO DE 1981. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS CONHECIDOS E PROVIDOS, PARA CONCEDER-SE O MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO CONHECO, ENTRETANTO, O RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO” (RE 111.411-8/RJ - Relator Min. CARLOS MADEIRA - Segunda Turma - DJ 22-05-1987 PP-09761 EMENT VOL-01462-04 PP-00723).

Nota-se do julgado acima que, em prol da proteção de garantias individuais dos candidatos, um critério constante do artigo 26 do Regulamento do Concurso para Magistratura de Carreira do Estado do Rio de Janeiro de 1981 foi reputado ilegal. É bem verdade que, do voto condutor da lavra do Ministro Carlos Madeira, percebe-se que o

³⁶⁴ Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional, p. 76.

fundamento de ilegalidade repousaria na incompatibilidade do citado Regulamento com a Lei Complementar nº 35/79, sobre concurso público de títulos e provas para ingresso na magistratura de carreira. Todavia, ao final do mesmo voto, adverte o Relator: “(...) *Trata-se, assim, de um segundo juízo, em que já não se ponderam dados objetivos, mas puro opinamento arbitrário dos membros da Comissão, que não se coaduna com as garantias individuais constitucionalmente consagradas*”³⁶⁵.

Sem qualquer menção a um direito específico, vemos do aresto supra que o ato administrativo arbitrário já enfrentava a censura da Suprema Corte com base num senso de justiça de todo relacionado ao devido processo legal substantivo oriundo da jurisprudência estadunidense, carecendo de razoabilidade, naquele caso concreto, que o candidato à magistratura, após inscrito e aprovado nos demais requisitos, sofresse reiteração, subjetiva e irrecorrível, da análise de sua vida pública e privada e de sua capacidade física e mental.

E se tal julgado não fez menção expressa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ainda na vigência da Constituição Pretérita eles foram exaltados na Representação nº 930/DF³⁶⁶, em que venceu a divergência encabeçada pelo Ministro Rodrigues Alckmin, cujo voto assim dispôs sobre a liberdade de exercício da atividade profissional em situação que se pretendia impor capacidade técnica à classe dos corretores de imóveis: “(...) *Assenta-se, portanto, que a liberdade de exercício de profissão, se pode ser limitada, somente o pode ser com apoio na própria permissão constitucional (observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer)*” e de maneira razoável. (...) *E ao Poder Judiciário cabe, indubitavelmente, em face da lei que regulamenta exercício profissional, examinar, à luz desses critérios, a legitimidade da regulamentação.* (...) *A regulamentação dessa profissão, portanto, em princípio, já não atende as exigências de justificação, adequação, proporcionalidade e restrição, que constituem o critério da razoabilidade, indispensável para legitimar o poder de polícia (...)*”³⁶⁷.

No julgado supramencionado temos expressa alusão ao princípio da razoabilidade, no qual estaria embutida a proporcionalidade como critério de sua aferição, aplicáveis tanto sobre a lei quanto sobre os atos administrativos (ali mencionado o poder de polícia), demonstrando uma antiga predileção da Corte pela corrente estadunidense, à qual

³⁶⁵ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=202282>, em 27 de dezembro de 2012)

³⁶⁶ Tribunal Pleno, DJ 02-09-1977 PP-05969 EMENT VOL-01068-01 PP-00009.

³⁶⁷ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263707>, em 27 de dezembro de 2012.

incorporou, certamente por influência administrativista, a proporcionalidade entre meios e fins.

Já na vigência da Constituição Federal de 1988, alguns outros julgados da Suprema Corte seguiram o mesmo caminho, com expressa menção aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dos quais podemos citar, entre outros, o famoso acórdão sobre a Lei Paranaense que submeteu à pesagem, nos caminhões, a venda de GLP em botijões ao consumidor: “*Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei 10.248/93, do Estado do Paraná, que obriga os estabelecimentos que comercializem Gás Liquefeito de Petróleo - GLP a pesarem, à vista do consumidor, os botijões ou cilindros entregues ou recebidos para substituição, com abatimento proporcional do preço do produto ante a eventual verificação de diferença a menor entre o conteúdo e a quantidade líquida especificada no recipiente. 3. Inconstitucionalidade formal, por ofensa à competência privativa da União para legislar sobre o tema (CF/88, arts. 22, IV, 238). 4. Violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos. 5. Ação julgada procedente*” (ADI 85/PR - Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI - Tribunal Pleno - DJe-059 DIVULG 26-03-2009 PUBLIC 27-03-2009 EMENT VOL-02354-01 PP-00108).

Deferida a Medida Cautelar em 1993 sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, a violação ao “princípio da razoabilidade e proporcionalidade” foi lançada como um dos fundamentos daquele juízo provisório próprio das cautelares. Eis então que, em 2008, a Ação Direta de Inconstitucionalidade foi incluída em pauta de julgamento e, do “voto médio”, sob forte resistência formalista do então Ministro Eros Grau, extrai-se que a proporcionalidade e a razoabilidade igualmente fundamentaram o novo acórdão, tendo o Ministro Gilmar Mendes, após brevíssimas considerações sobre as diferentes origens do mecanismo em outros ordenamentos, finalizado: “(...) *entre nós tem-se dito que essa é uma expressão da idéia do devido processo legal na sua acepção substantiva. Na verdade, a questão básica é simplesmente dizer: não há reserva legal constitucional praticada pelo legislador, portanto, se ela não atender ao princípio da proporcionalidade*”³⁶⁸. Eis expressa menção do Supremo Tribunal Federal, seja ela acertada ou não, de que no Brasil prevalece a influência norte-americana do devido processo legal substantivo, cuja incorporação em nossa prática forense colocou, vinculados, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, conquanto tenhamos visto que, de fato, a proporcionalidade não

³⁶⁸ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=583759>, em 27 de dezembro de 2012.

teria origem nos Estados Unidos da América. Em mesmo sentido, aplicando o *substantive due process of law*, pesquisa feita por Eduardo Henrique de Oliveira Yoshikawa lista mais alguns julgados do Pretório Excelso, transcrevendo-lhes em notas de rodapé trechos que expressamente referem-se à cláusula, a saber: ADI 1158 (MC), ADI 1407 (MC), ADIN 2019, ADI 2290 e ADI 2623³⁶⁹.

Em derradeira citação de jurisprudência, vale também olharmos para o Superior Tribunal de Justiça, onde há alguns julgados que tratam do tema, frequentemente abordando a proporcionalidade como desdobramento da razoabilidade, entre eles o acórdão alcançado no julgamento do Recurso Especial nº 728.999/PR, de relatoria do então Ministro daquela Corte Luiz Fux, cuja ementa praticamente replica seu voto: “*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções imposta pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade. 2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar. 3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado. 4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos. 5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado. (...) 9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais”.* Portanto, em tal julgado,

³⁶⁹ Ver *Origem e Evolução do Devido Processo Legal Substantivo*, pp. 228-232.

razoabilidade equivaleria a sensatez, bom-senso, enquanto a proporcionalidade seria faceta daquela relativa à ajustabilidade entre meios e fins.

Após essa longa exposição sobre divergências doutrinárias acerca do *substantive due process of law* e sua aplicação jurisprudencial no Brasil, acreditamos que, embuídos de propósitos diversos e apesar do método (ou falta de) com que a razoabilidade e a proporcionalidade são aplicadas na jurisprudência, não nos causará prejuízo mantermos nossa posição de que razoabilidade e proporcionalidade são garantias diferentes que socorrem os direitos fundamentais, aquela bastante elástica e oriunda do devido processo legal substantivo e esta procedimental, incorporada ao ordenamento pátrio pela via inclusiva de outros direitos e garantias competíveis com o regime e os princípios adotados pela Constituição³⁷⁰. E uma vez firmada essa posição, isso nos insta finalmente a avançar para a utilidade da cláusula *substantive due process of law*, da razoabilidade e da proporcionalidade em relação ao tema de nossa pesquisa, que diz com o direito a uma participação efetiva por parte do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária.

Primeiramente abordando o princípio da proporcionalidade, de forma alguma negamos sua importância nas relações entre fisco e contribuinte. Todavia, como “*controle de aplicação de restrições infraconstitucionais a direitos e liberdades individuais*”³⁷¹, acreditamos que tal princípio e sua procedimentalizada aplicação

³⁷⁰ Vale ressaltarmos, acerca do princípio da proporcionalidade, que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, expressamente impõe a esta a proporcionalidade, entre outros princípios, em seu artigo 2º:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - **adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação” (negritos nossos).

³⁷¹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 639.

(adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), para fins de asseguramento do direito de efetiva participação do contribuinte no procedimento de fiscalização, não se mostra tão interessante. Sem dúvida reveste-se de grande utilidade, no âmbito mesmo de fiscalizações tributárias, contra medidas impróprias para o fim almejado, ou que se excedam além do necessário ou, ainda, que denotem incongruência entre meios e fins.

Noutro giro, fazendo remissão a tudo o que dito acima quanto à formação histórica do *due process of law*, sentimos que de sua vertente substantiva exala um forte cunho de proteção da justiça, em que se mesclam todos os valores albergados na Constituição Federal, não só os expressos, mas também os implícitos, cuja desconformidade verificada na atuação do Poder Público torna-la-á tanto irrazoável quanto ilegítima.

E essa questão da legitimidade assume grande importância no presente trabalho, já tendo sido abordada anteriormente neste capítulo como objetivo da procedimentalização da atuação estatal, na esteira da lição de Luhmann, e que ora deflui da própria recusa da sociedade a atos do Poder Público que não seja condizentes com a ideia de justiça em todas as suas dimensões. Entre elas, certamente a iniquidade entre administração e particular, do que se desdobra a produção de uma decisão estatal sem a participação efetiva do particular que nela tenha interesse, resulta uma atuação irrazoável e, pois, ilegítima. Não à toa que afirma Heleno Torres que “*o juízo de constitucionalidade é um juízo de razoabilidade por excelência*”³⁷².

Por conseguinte, a essa perspectiva da legitimidade, linhas acima bradada às luzes da equidade e da moralidade, ora reinserimos a eficiência administrativa, todos esses conceitos já abordados anteriormente, especificamente quando analisada a imprescindibilidade da procedimentalização na atuação administrativa. Equidade, moralidade, eficiência, justiça entre outros valores já citados alhures fundem-se no conceito elástico permitido ao Devido Processo Legal (razoabilidade), seja como decorrência do Estado Democrático de Direito, seja como decorrência do *substantive due process of law*, conquanto a nós o instituto pareça aproximar-se mais deste quanto à sua origem, ainda que evidentemente compatível, ou melhor, inseparável daquele.

Aliás, justamente da experiência forense norte-americana (*Joint Anti-Fascist Refugee Committee v. McGrath*), a elasticidade da cláusula *due process of law* é apontada de forma poética pelo Justice Felix Frankfurter: “*The requirement of "due process" is not a*

³⁷² *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 661.

*fair-weather or timid assurance. It must be respected in periods of calm and in times of trouble; it protects aliens as well as citizens. But "due process," unlike some legal rules, is not a technical conception with a fixed content unrelated to time, place and circumstances. Expressing, as it does in its ultimate analysis, respect enforced by law for that feeling of just treatment which has been evolved through centuries of Anglo-American constitutional history and civilization, "due process" cannot be imprisoned within the treacherous limits of any formula. Representing a profound attitude of fairness between man and man, and more particularly between the individual and government, "due process" is compounded of history, reason, the past course of decisions, and stout confidence in the strength of the democratic faith which we profess. Due process is not a mechanical instrument. It is not a yardstick. It is a process. It is a delicate process of adjustment inescapably involving the exercise of judgment by those whom the Constitution entrusted with the unfolding of the process. (...)*³⁷³.

Claramente impossível de ser contida em fórmulas, a cláusula do devido processo legal em sua feição substantiva, da qual a razoabilidade aflora, reforça a imposição de tratamento justo e de lealdade nas relações entre particular e Estado, evidentemente relacionada ao tempo, ao lugar e às circunstâncias do caso concreto. Dessa síntese oriunda de uma tradução livre para o vernáculo a partir da lição de Frankfurter, pinçam-se alguns valores cuja proteção sem dúvida varia no tempo e no espaço.

Entre nós, nesse início de vida adulta do Estado Democrático de Direito, o tratamento justo e com lealdade que deve ser destinado ao particular pela administração certamente já não se satisfaz com o que assim se entendia há duas décadas. Aproximando essa afirmação ao tema em análise no presente trabalho, note-se que, se no início do pós-Constituição Federal de 1988 a garantia ao devido processo legal satisfazia-se no âmbito da administração tributária com os recepcionados instrumentos administrativos e judiciais de defesa do contribuinte contra lançamentos tributários e imposições de multa – pressupondo-se, pois, a lide e apresentando o processo como remédio –, novos tempos e novas gerações que desde sempre respiraram ares democráticos não se podem contentar com tão pouco.

Como visto em anterior subitem deste mesmo capítulo atinente à Administração Pública, o processo é sim uma garantia por meio da qual o indivíduo, na esfera administrativa ou judicial, pode defender-se com todos os meios e recursos inerentes

³⁷³ <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/341/123/case.html#149>, em 27 de dezembro de 2012.

ao que se denomina “ampla defesa”, respeitado também obrigatoriamente o contraditório. É isso que deflui do artigo 5º, LV, da Lei Maior e não há mais muita controvérsia a esse respeito, quer entenda-se que a contenda administrativa resolve-se pelo via do processo, quer entenda-se que ela dá-se pela via do procedimento, o que pouco importa desde que seja incontroverso que ao indivíduo cabe exigir do Estado-juiz a pacificação de seu conflito com o Estado-parte por meio do contraditório, respeitados também todos os demais princípios inerentes ao processo (imparcialidade, lealdade, motivação e publicidade das decisões etc.).

Todavia, a lide não é obrigatória na relação entre particular e administração, ou melhor, a lide não é o único instrumento para acomodação de interesses individuais e públicos, sequer o primeiro, sendo evidentemente melhor – juridicamente, dada a imposição de eficiência à administração - que tais interesses sejam sopesados antes da instauração do conflito, justamente no intento de evitá-lo e assim evitar a necessidade de movimentação da máquina estatal para formação e desenvolvimento do processo administrativo e/ou judicial.

Sem retomarmos tudo o que já dissemos nos capítulos e subitens precedentes do presente trabalho, ora explicitamos a aplicação também do devido processo legal substantivo como instituto que impõe o diálogo entre fisco e contribuinte previamente ao lançamento. Isto é, com base no *substantive due process of law*, resta descartada por inconstitucionalidade qualquer prática da administração tendente a vedar ou dificultar a participação efetiva do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, que assim ostenta o direito de conhecer quaisquer elementos levantados pelos agentes fiscais e sobre eles oferecer o seu ponto de vista, bem como, ademais, o direito de agregar informações e elementos probatórios não levantados pela fiscalização e que julgue relevantes, impondo a ela o dever de levá-los em consideração.

Cândido Rangel Dinamarco, sobre o princípio do devido processo legal, assevera com maestria: “A *Constituição brasileira deixa claríssima a intenção de não limitar essa garantia ao processo jurisdicional e às atividades que o juiz ali exerce. Ao estabelecer que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, quis o constituinte de 1988 dar a essa garantia uma dimensão total, para que nenhum ato estatal de exercício de poder possa atingir pessoas ou patrimônios sem respeito aos direitos que a ordem constitucional assegura e sem a realização de um processo adequado, mesmo quando se trate de atividades ou processos administrativos e*

não jurisdicionais”³⁷⁴. Note-se que, ainda que em obra exclusivamente destinada ao processo civil, não se descuidou, esse que seguramente está entre os maiores processualistas de nossa pátria, de expressamente asseverar que “nenhum ato estatal” escapa da submissão ao devido processo legal, ainda que “sem a realização de um processo adequado, mesmo quando se trate de atividades ou processos administrativos e não jurisdicionais”. A cláusula *due process of law*, assim, alcança a própria atividade administrativa em sua formação, como também muito bem dito por Heleno Torres ao tratar dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Mais uma vez citando Carlos Roberto de Siqueira Castro, entendemos que, por meio do devido processo legal substantivo: “(...) *Busca-se conferir aos processos e procedimentos em que contracenam competências estatais, de um lado, e interesses individuais ou meta individuais, de outro lado, uma relação de “equipotência” que elimine (ou muito diminua) os desequilíbrios entre o público e o privado, de maneira a democratizar a atuação do Estado*”.

Sobre o enorme eco que a lição desse autor produz hodiernamente, convém lembrar que seu trabalho em foco foi publicado em 1989, concomitantemente ao início de vigência da Constituição Federal promulgada no ano anterior. Não à toa que em tal trabalho, publicado há mais de vinte anos, leem-se aguerridas manifestações contrárias a atos administrativos imotivados, a atos e normas dos quais não era dada oficial ciência aos interessados (publicidade), bem como manifestações contrárias à ofensa ao direito de defesa em processo administrativo (instrumento para solução de lide), ou seja, manifestações contra atos evidentemente violadores de direitos fundamentais por parte do Estado e hoje impensáveis, conquanto aqui ali alguma surpresa ainda tenhamos. Todavia, em tal obra leem-se também lições bastante atuais, as quais já miravam um futuro ainda distante naquele longínquo ano de 1989, rumo a uma completa democratização das relações entre Estado e particular.

Passados mais de vinte anos da atual Constituição, porém, é certo que essa aspirada e ansiada democratização ainda esbarra em atos desmedidos de “poder”, com especial destaque para o âmbito que atualmente mais interessa ao Estado, que é o tributário, *ex vi* das comemorações governamentais públicas a cada meta de arrecadação superada, como se esse item fosse apto a medir algum desempenho estatal positivo, especialmente sob as perspectivas das positivadas legalidade, moralidade e eficiência

³⁷⁴ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, Vol. I, p. 177.

administrativas. Essa conduta estatal reflete-se na ação de agentes de campo, que, tendo em mira a arrecadação e não o interesse público impositivo de respeito aos direitos fundamentais, laboram exclusivamente para o ato final e não em conformidade com as garantias procedimentais.

É nesse flanco tributário, portanto, que o (*substantive*) *due process of law* ainda se afigura ferramenta nova, no sentido do seu pouco uso, mas que deve, por força impositiva de nossa Constituição, também aqui alcançar a otimização, fazendo satisfazer-se a esperança, externada por Carlos Roberto de Siqueira Castro ao finalizar sua obra, “(...) *de que a garantia do devido processo legal e o princípio da “razoabilidade” dos atos do Poder Público possam ser doravante o manancial inesgotável de energia constitucional de que tanto precisamos para ascender a um patamar de proteção das liberdades públicas compatível com as conquistas do humanismo solidarista neste apagar das luzes do século XX*”.

VI.5. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, INTERESSE PÚBLICO E CONTROLE JURISDICIONAL

No subitem precedente dissecamos o devido processo legal substantivo, reforçando seu caráter de baliza ou *standard* para a atuação administrativa no seu próprio desenvolver. Contudo, é ingedável – e em seu artigo 5º, inciso XXXV³⁷⁵, a Constituição não deixa que se negue – que diante de desvios, o ato administrativo deve sofrer censura judicial. É disso que aqui trataremos, mas somente na sequência de nossa tentativa de atribuir contornos ao “interesse público”, que é o fim maior e último da Administração Pública.

Sob uma perspectiva histórico-tributária, aproveitemo-nos da obra de Heleno Torres para um sobrevoos da formação da ideia de bem comum, iniciando pelo Império Romano, em que: “*O tributo era imposto (imperatum), não consentido ou aprovado pelos representantes dos destinatários, logo, aplicado como típico ato de império, e, em seguida, fixado e arrecadado com ampla discricionariedade. (...) justificava-se mais como uma espécie de sujeição política, como se via nos casos de vencidos de guerras, correspondendo ao preço devido para permanecer nas terras dominadas pelos vencedores, do que propriamente por uma obrigação ex lege*”³⁷⁶. De outro lado, esclarece: “*(...) a aplicação de impostos para os cidadãos romanos via-se cada vez mais reduzida ou inexistente. O “tributum”, então cobrado dos cidadãos para custear edificações e festas, foi-se reduzindo até seu pleno desaparecimento em 167 a.C.*”³⁷⁷. E avançando na história do Império Romano, Heleno Torres completa: “*(...) A tributação, em Roma, progrediria com a expansão do Império e dos gastos que sua manutenção reclamava. (...) passaram os cidadãos romanos, dantes apenas cobrados pelo uso de serviços públicos, a suportarem alguns tributos sobre propriedade, o que depois se alargaria. Surge um sistema tributário com impostos sobre o patrimônio (sobre a terra e a produção). (...) Todas essas circunstâncias levaram a considerar o tributo em Roma uma forma de opressão, o que muito contribuiu para o declínio do sistema tributário romano*”³⁷⁸.

³⁷⁵ “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

³⁷⁶ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 575.

³⁷⁷ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 575-576.

³⁷⁸ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 576.

Na sequência, Heleno Torres avança para a Idade Média, dando-lhe os contornos da justificação da tributação: *“Na Idade Média as formas de cobrança de tributos eram muito variadas. Dados o carácter predominantemente agrícola e de subsistência da economia, prevaleciam as exigências de tributos in natura, como a concessão de bens ou de serviços militares, obras, uso de propriedades, sobre qualquer outra. Como sabido, os impostos em serviços e em gêneros representavam mais servidão ao poder dos estamentos (e, mais tarde, ao Estado absoluto) do que contribuição ao bem comum. (...) Em geral, a Igreja cobrava o dízimo; os nobres, normalmente, tributos sobre uso da terra ou percentual sobre a renda; e os Estados, impostos para substituir o serviço militar e prestações de guerra, impostos indiretos e impostos sobre a renda como instrumento de confisco”*³⁷⁹.

Esclarece-nos ainda Heleno Torres que foi nesse período, com base teológica, que teve origem a “causa do tributo”: *“(...) no sentido demarcado pela doutrina da causa impositionis, na época medieval, um tributo, para ser justo, deveria ser uma prestação material (causa material), consentida pela autoridade, nos limites do poder (divino) a esta conferido (causa eficiente), exigida em favor do “bem comum” (causa final), para adimplir despesas voltadas a este bem e proporcional na medida da imposição (causa formal)”*³⁸⁰. E acrescenta, indo um pouco adiante na história: *“Mais adiante essa teoria da causa impositionis daria lugar, no absolutismo nascente, à “razão de Estado”, como justificativa para a cobrança de tributos”*³⁸¹.

Suspendendo a evolução da causa do tributo como perspectiva de análise da evolução do “bem comum”, vejamos o que sobre ele tem a dizer Maria Sylvia Zanella Di Pietro: *“Por influência do cristianismo, especialmente sob inspiração de Santo Tomás de Aquino, a ideia de bem comum desenvolveu-se na Idade Média. Em análise sobre o tema do bem comum, Marie-Pauline Deswarte ensina que Santo Tomás de Aquino, na sua Summa theologica, colocava o bem comum como tudo aquilo que o homem deseja, seja de que natureza for: bem material, moral, espiritual, intelectual. Mas, sendo o homem um ser social, ele procura não só o seu próprio bem, mas aquele do grupo a que pertence. (...)”*³⁸². E teoriza a administrativista: *“Trata-se de concepção que, como outras da Idade*

³⁷⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 576-577.

³⁸⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 579.

³⁸¹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 581.

³⁸² *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*, p. 87.

*Média, se vinculava à ideia de solidariedade social como forma de justificar a comunidade política; os homens se unem para conseguir o bem comum*³⁸³.

Eis que ganha força o absolutismo, caracterizado pelo poder despótico do soberano. Como bem ilustra Heleno Torres: *“Na passagem ao absolutismo, o “direito das gentes” submetia-se mais e mais ao direito do Estado, ou seja, do soberano, que concentrava cada vez mais poder, segundo o “direito de suprema necessidade” e as “razões de Estado” (doutrina fortemente influenciada por Bodin), que nada tem a ver com a “prevalência dos interesses públicos sobre os privados”, como se conhece na atualidade. A “razão de Estado” passaria a servir de justificativa para que a propriedade pudesse ser confiscada, contratos pudessem ser desfeitos, tributos pudessem ser cobrados sem relação com o “bem comum” como interesse de todos*³⁸⁴.

Nesse ponto, uma vez que de sabença – reiterada alhures - que a substituição do poder dos reis e de sua respectiva base de legitimação teve impulso no movimento iluminista, ora momentaneamente centramos nossos estudos em uma análise do Iluminismo. Para tanto, retomamos nosso estudo sobre as lições de Adam Smith, que bem narra sob a ótica de sua teoria a razão da aglutinação do homem em sociedade e sua evolução, até o levante contra o absolutismo.

Nessa empreitada, podemos afirmar com base em Adam Smith que, se a busca por melhoramentos e pelo crescimento da riqueza e da felicidade individual esteve presente nos impulsos ao Iluminismo em diversos países, na Escócia essa foi a característica central do movimento, o que justifica o fato de que o mais conhecido trabalho do filósofo escocês, *“RIQUEZA DAS NAÇÕES”*³⁸⁵, mais do que uma obra formuladora de princípios econômicos, buscava apresentar sugestões práticas que visavam ao crescimento da riqueza e do bem-estar da população.

Característica forte dessa filosofia escocesa foi a rejeição à sociedade formada por um cálculo racional - ou contrato social -, em prol da teoria de que a origem dos governos possivelmente teria surgido de lideranças militares em tempos de guerra, à qual o povo habituar-se-ia mesmo em tempos de paz, haja vista seu papel na arbitragem de

³⁸³ *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*, p. 87.

³⁸⁴ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 582.

³⁸⁵ Tradução do original inglês *An inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*.

conflitos internos³⁸⁶. Assim, para manutenção de seus instrumentos de administração, tais lideranças conquistaram uma renda, consolidando-se definitivamente, ao passo que os homens habituaram-se a essa liderança, uma vez que limitadora das opções disponíveis e redutora das incertezas e da desordem da vida. Na visão dos iluministas escoceses, trata-se de um processo gradual não garantido de antemão, no qual o homem, com iniciativas individuais e racionais, busca um benefício pessoal, com o qual alcança irracionalmente uma melhoria das condições gerais.

Especificamente focando, dentro do iluminismo escocês, a obra de seu maior expoente, Adam Smith, cumpre-nos afirmar que ele era, na verdade, não um economista, mas sim um filósofo social, o qual se tornara mais conhecido por “Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das Nações”, de 1776, sua obra prima. Porém, frequentemente confundida com um tratado sobre economia, tal obra vai muito além de conceitos econômicos, bem como se inicia muito antes disso, devendo ser examinada dentro do contexto do pensamento de seu autor, ou seja, uma peça dentro de um sistema filosófico amplo, o qual parte da prévia obra “A Teoria dos Sentimentos Morais”, de 1759. Somente desse conjunto é que se atinge a compreensão de tal sistema, que parte de uma teoria da natureza humana para alcançar uma concepção de organização política e de evolução histórica da humanidade.

Foi, pois, em “A Teoria dos Sentimentos Morais” que Adam Smith lançara os fundamentos psicológicos sobre os quais “Riqueza das Nações” foi posteriormente construído. Em “A Teoria dos Sentimentos Morais” Smith interessa-se em examinar a fonte da habilidade do homem de formar juízos morais em face de sua aparentemente avassaladora paixão por auto-preservação e interesse próprio. A conclusão alcançada por Smith é a de que está presente em cada um de nós um “homem interior” que desempenha o papel de “espectador imparcial”, aprovando ou condenando ações próprias e alheias com uma voz impossível de ser ignorada.

Com efeito, num misto de egoísmo e altruísmo, a tese do espectador imparcial é mesclada pelo homem como uma criatura guiada por paixões e ao mesmo tempo auto-regulada por sua habilidade de raciocinar e - não menos importante - por sua capacidade de simpatia. Tal dualidade tanto joga os homens uns contra os outros quanto os leva a criar racionalmente instituições pelas quais a luta mutuamente destrutiva pode ser

³⁸⁶ Ver CERQUEIRA, Hugo E. A. da Gama. *Adam Smith e seu contexto: o Iluminismo escocês*. In *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 15, n. 1 (26), p. 1-28, jan./jun. 2006.

mitigada e mesmo voltada para o bem comum. Com base nessa construção é que Smith escreveu, já no “A Teoria dos Sentimentos Morais”, a famosa observação que ele repetiria mais tarde em “Riqueza das Nações”, no sentido de que os homens, interesseiros, egoístas, são freqüentemente “levados por uma mão invisível sem que o saibam, sem que tenham essa intenção, a promover o interesse da sociedade”³⁸⁷.

Percebemos que, em “A Teoria dos Sentimentos Morais”, Adam Smith confia no “homem interior”, no “sentido moral”, para que a criação do homem supere o comportamento predador de sua natureza, a partir do que o autor avança, em “Riqueza das Nações”, como uma continuação de sua primeira obra que é, para um abordagem da luta entre as paixões do homem e o “espectador imparcial” ao longo da evolução da sociedade humana.

A aludida evolução da sociedade humana passa, em Adam Smith, por quatro estágios de organização, nos quais a história de todos os povos desdobrar-se-ia se não houvesse guerras, escassez de recursos ou deliberado intervencionismo do governo. Em seu “Riqueza das Nações”, Smith assim delinea tais consecutivos estágios dessa evolução: (1) o estágio original “rude” ou “Estágio dos Caçadores”, em que existe pouca propriedade e, conseqüentemente, é rara a existência de qualquer magistrado estabelecido ou qualquer administração regular de justiça; (2) o estágio da agricultura nômade, com a criação de rebanhos, no qual começa uma forma mais complexa de organização social, com a instituição da propriedade privada, cujas manutenção e garantia requerem o indispensável apoio e suporte da lei e da ordem, de modo que, seguindo o pensamento de Locke, o governo civil, teoricamente instituído para a segurança da propriedade, é na realidade instituído para a defesa dos que têm posse e podem custeá-la pagando impostos; (3) o estágio das fazendas ou feudal, quando a sociedade requer novas instituições, tais como salários que seriam determinados pelo mercado em lugar de determinados pelas corporações e empreendimentos livres em lugar de controlados pelo governo; (4) o estágio da interdependência comercial ou “estágio final”, que é a situação de perfeita liberdade em que atua a famosa “mão invisível”, capaz de levar a ação ambiciosa e egoísta do homem a criar o bem-estar geral da comunidade, haja vista que, havendo liberdade, o lucro dependerá da livre concorrência para apresentar ao público aquilo que o público espera de melhor, de modo que somente obterá lucro quem melhor servir à sociedade, o que não

³⁸⁷ *Riqueza das Nações*, Volume I, p. 668.

requer apenas melhor preço, mas também a criatividade para aperfeiçoamento dos produtos, dos serviços e das artes³⁸⁸.

Dada a evolução da sociedade segundo Adam Smith, notamos que, enquanto em “A Teoria dos Sentimentos Morais” ele havia se apoiado principalmente na presença do “homem interior” para prover as necessárias restrições à ação particular privada, em “Riqueza das Nações” o filósofo escocês demonstra que aqueles mesmos homens que agem segundo sua liberdade e pensam exclusivamente no próprio lucro é que serão, involuntariamente, os motores do desenvolvimento social. “Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse”³⁸⁹, diz Smith.

É, então, no inesperado resultado dessa luta competitiva por melhoramento próprio que “a mão invisível” regula a economia, que vem a ser o foco dos Livros I e II de “Riqueza das Nações”, nos quais Smith demonstra que este mecanismo protetor, conversor do mal em bem, é a concorrência, a competição e não apenas um sentimento moral ou “voz interior”. É o homem, egoísticamente buscando seus próprios interesses, que gera a competição e, com ela, o desenvolvimento e o progresso coletivos.

Portanto, é a competição livre, ou livre concorrência, o mínimo necessário de certeza de que necessita o homem para exercer o seu próprio egoísmo, que, por sua vez, move a sociedade. A esse mínimo necessário de certeza o homem, segundo Adam Smith, submete-se em busca de segurança, ou seja, em busca de um limitador de opções em prol da redução de incertezas que o afligem. Como já visto, essa certeza é depositada em lideranças que originaram, ao longo da história da humanidade, o Estado, a quem Adam Smith enumera três tarefas: (1) proteger o indivíduo contra a violência externa; (2) proteger internamente os membros da sociedade de injustiças e da opressão dos demais; e (3) erigir e manter as instituições públicas e as obras públicas, as quais, ainda que não lucrativas individualmente, representam grande vantagem social. Em suma, ao Estado cabe prover o ambiente para que a competição mercantil possa ocorrer de forma livre e justa, levando ao crescimento e ao bem-estar sociais.

Eis que, para o cumprimento dessas tarefas e, também, para manter-se com vistas ao desempenho de tais tarefas, o Estado necessita de recursos, os quais adiviriam de fonte própria (propriedades estatais) e dos impostos, sobre os quais Ricardo Lobo Torres,

³⁸⁸ *Riqueza das Nações*, Volume I, pp. 651-676.

³⁸⁹ *Riqueza das Nações*, Volume I, p. 74.

citando Adam Smith³⁹⁰, afirma que esse é o preço da liberdade de iniciativa (benefício *versus* sacrifício).

Nesse mesmo sentido, Heleno Torres, igualmente com referencia a Adam Smith, circunscreve a “concepção do imposto como preço”: “A concepção do imposto como “preço”, ou melhor como “preço da segurança” e, igualmente, como “preço” dos serviços prestados pelo Estado, vê-se reforçada na segunda metade do século XVIII (pela noção de “necessidade”, do Estado de Polícia), conservando-se no século XIX, e até mesmo no século XX. Adam Smith e Proudhon, com variações, não destoam desse entendimento. Partiam do pressuposto de um embrionário “consentimento” popular do imposto ou, ao menos, da aprovação pelos representantes da nação, e alinhavam-se com a finalidade do tributo na cobertura dos gastos públicos, em favor do bem comum. A ideia do “imposto” como preço dos serviços estatais foi também compartilhada por fisiocratas e por todos os liberais, o que é compreensível e coerente com a redução da intervenção do Estado sobre a economia (*laissez faire, laissez passer*)”³⁹¹.

Duas teorias dividiam essa concepção: a “teoria do benefício” e a “teoria do sacrifício”. Ainda servindo-nos da lição de Heleno Torres, ele facilmente sintetiza ambas: “A teoria do benefício consistia em uma equivalência entre os impostos pagos pelo contribuinte e as prestações recebidas do Estado. Nesta, os tributos deveriam ser cobrados de acordo com os benefícios recebidos do produto da arrecadação. (...) O segundo princípio seria aquele do “sacrifício”(…). Neste caso, o contribuinte suportaria um ônus, uma privação, sentida como um peso, pela divisão do sacrifício para o custeio dos gastos públicos, o que se deveria limitar segundo os haveres individuais, e cuja cobrança somente poderia ocorrer em presença de algum fato com demonstração efetiva de capacidade econômica”.

Aliás, como já visto no Capítulo IV do presente trabalho, foi justamente com base nisso que Adam Smith desenvolveu a sua máxima da “qualidade do imposto”, em que cada súdito haveria de contribuir para Estado em proporção aos rendimentos que esse mesmo Estado proporcionava-lhe auferir.

Ainda na segunda metade do século XVIII, a oposição ao absolutismo que fermentou as ideias de Adam Smith igualmente vicejavam na França. Todavia, a busca por

³⁹⁰ “Todo imposto, contudo, é, para quem o paga, não um sinal de escravatura, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor”. (A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 138-139)

³⁹¹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 588.

liberdade e igualdade amparadas no egoísmo do homem que consubstanciava a “mão invisível” de Adam Smith aqui se substituiu pela tese do “Contrato Social” de Rousseau. Como bem sinaliza Maria Sylvia Zanella Di Pietro: *“Foi com Rousseau que nasceu a ideia de interesse geral diverso da soma dos interesses individuais. Em sua obra, a liberdade e a igualdade individuais aparecem transformadas no estado de sociedade. Pela convenção, “cada um de nós coloca em comum a sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral, e nós recebemos em corpo cada membro como parte indivisível do todo”. (...) A consequência desse tipo de colocação, incorporada na Declaração de 1789, é que, sendo o interesse geral o fundamento do Poder estatal, este passa a encarnar a vontade de todos, o consentimento passa a ser a fonte de legitimidade do Poder. A vontade geral é manifestada através da lei (...). Idealizada como instrumento de proteção das liberdades individuais, acaba por colocar em risco essas mesmas liberdades, tornando-se instrumento de opressão”*³⁹².

Em outros termos mais simples, a excesso de intervenção do Estado Absolutista acarretou, no movimento revolucionário que o sucedeu, um ímpeto extremamente individualista marcante no liberalismo. E com a evolução da história que deixou para traz o Poder Absoluto dos reis em prol de uma sociedade com o mínimo de intervenção estatal, agregada pela Revolução Industrial do século XIX, as desigualdades sociais começam a tronar-se bastante nítidas, levando o pêndulo novamente ao lado oposto do individualismo.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro descreve de forma clara e sucinta esse período em que identifica “uma luta pelo social”, ressaltando o papel da Igreja nesse movimento: *“(...) sob a inspiração de Santo Tomás de Aquino, o Papa Pio XII, em 1941, atribui ao Estado a proteção dos direitos da pessoa humana, dando-lhe os meios para que possa levar “uma vida digna, regular, feliz, segundo a lei de Deus”. E João XXIII, na Encíclica Pacem in Terra, define o bem comum como o “conjunto de condições sociais que permitem tanto aos grupos quanto a cada um de seus membros, atingir a sua perfeição de maneira mais total e mais fácil”*³⁹³. E conclui a administrativista que: *“(...) com tais concepções, o interesse público identifica-se com a ideia de bem comum. O interesse público perde o caráter utilitário adquirido com o liberalismo e volta a revestir-se de*

³⁹² *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*, pp. 89-90

³⁹³ *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*, p. 90

aspectos axiológicos. A nova concepção revela preocupação com a dignidade do ser humano”³⁹⁴.

Avançando aos dias presentes, vejamos que a Constituição Federal de 1988, em sintonia com o movimento mencionado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, prescreve, em seu artigo 1º, entre os fundamentos da República Federativa do Brasil, a dignidade da pessoa humana e o valor social do trabalho e da livre iniciativa, ao passo que, em seu artigo 3º, entre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais, além da promoção do bem de todos. Em complemento, o artigo 193 da Constituição Federal de 1988, ao inaugurar o Título “Da ordem social”, estatui que ela “tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

Acerca do tema, Paulo Otero, abordando a idéia de um direito justo e da busca pelo bem-estar e pela dignidade humana como valores suprapositivos constantes de uma “consciência jurídica geral”, reforça o entrelaçamento entre Direito Administrativo e Direito Constitucional ao asseverar que “(...) *se existe quem afirmar que o Direito Administrativo é (ou deve ser) Direito Constitucional concretizado, pode também dizer-se que a efectividade das normas de uma Constituição nunca dispensa a intervenção da Administração Pública, assistindo-se, nesse último sentido, a uma paralela “dependência administrativa” do Direito Constitucional*”³⁹⁵. Em termos mais objetivos, explica o administrativista português que, “*perante textos constitucionais programáticos, definidores através das suas normas de um verdadeiro programa de acção transformadora da realidade, visando implantar pela actuação dos poderes públicos um modelo de bem-estar que é o objecto de expressa qualificação como sendo uma “tarefa fundamental do Estado”, verifica-se que a Administração Pública é chamada a produzir bens e a prestar serviços aptos à satisfação das necessidades colectivas identificadas pela Constituição como direitos económicos, sociais, culturais e ambientais*”³⁹⁶.

Sob esse prisma, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em outro de seus famosos trabalhos, conquanto reconheça a dificuldade de conceitação do “interesse público”,

³⁹⁴ *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*, p. 90

³⁹⁵ *Legalidade e Administração Pública: O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, p. 28.

³⁹⁶ *Legalidade e Administração Pública: O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, p. 28. Ver também DI PIETRO, Maria Sylvia. *Da Constitucionalização do Direito Administrativo: Reflexos sobre o Princípio da Legalidade e a Discricionariedade*, p. 184.

relaciona-o a bem comum: “*Com o Estado Social, o interesse público a ser alcançado pelo direito administrativo humaniza-se, na medida em que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas com valores considerados essenciais à existência digna (...). O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a idéia de bem comum*”³⁹⁷.

Todavia, havemos de ressaltar que o interesse público não se completa com prescrições constitucionais de ordem social. Em nosso Estado Democrático de Direito, o bem-estar repousa em nível de garantia individual³⁹⁸, mas tantos outros valores e direitos fundamentais são garantidos ao lado daqueles de ordem social, incluindo-se, por exemplo, a propriedade. Nenhum deles, é certo, é absoluto e é a situação concreta é que dá a medida de aplicação de cada um deles a ser observada tanto pelo legislador quanto pela administração.

Sob essa ótica é que Heleno Torres, em crítica ao atual descabimento da alegação de “razões de Estado”³⁹⁹ como fundamento da atividade estatal, acaba por dar contornos mais elásticos ao interesse público, a nosso ver mais condizentes com nossa ordem constitucional: “(...) *A título de segurança dos interesses do Estado, porém, nenhuma medida gravosa de constrangimento pode ser empregada sob o pálio de uma razão de Estado, em detrimento da segurança jurídica do cidadão ou do contribuinte, dada a violação dos princípios de direitos e liberdades fundamentais, No estado Democrático de Direito não há espaço para tal escusa. Neste, a única razão de Estado legítima que a Constituição alberga consiste em efetivar direitos fundamentais, preservar a democracia e*

³⁹⁷ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, pp. 217-218.

³⁹⁸ Essa visão de bem-estar na atual sociedade, especialmente relacionada à dignidade da pessoa humana, traz para o albergue do interesse público não apenas interesses diretos da coletividade, mas também interesses nitidamente individuais protegidos pela Constituição e que, com isso, passam a dever ser considerados no exercício da atividade pública. Há exemplos disso em nossa jurisprudência: “O interesse da coletividade abrange não apenas o interesse público em sentido amplo (necessidades coletivas), como também o de uma pessoa que não possui módica quantia para pagar sua conta: penso que temos, em primeiro lugar, que distinguir entre o inadimplemento de uma pessoa jurídica portentosa e o de uma pessoa física que está vivendo no limite da sobrevivência biológica. A Lei de Concessões estabelece que é possível o corte, desde que considerado o interesse da coletividade, que significa não fazer o corte de energia de um hospital ou de uma universidade, tampouco, segundo o entendimento deste relator, o de uma pessoa que não possui 40 reais para pagar sua conta de luz, quando a empresa tem os meios jurídicos legais da ação de cobrança: a responsabilidade patrimonial no direito brasileiro incide sobre patrimônio do devedor e, neste caso, estaria incidindo sobre a própria pessoa!” (trecho de voto vencedor da lavra voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do Recurso Especial 721119/RS, acórdão publicado no DJ de 15/05/2006, p. 167)

³⁹⁹ Dis o Professor em seu monumental trabalho sobre “Segurança Jurídica”: “(...) *a razão de Estado dista da noção de interesse público, que será sempre o que concerne aos valores do coletivo. O princípio do interesse público é relativo (advém da relação entre o individual e o coletivo), e sua natureza normativa, essencialmente principiológica, pode levar o intérprete à ponderação entre interesses individuais e interesses coletivos unicamente nos casos em que a Constituição não o fez previamente, de forma objetiva e vinculante, quanto aos resultados*” (*Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 587).

*garantir a dignidade da pessoa humana, com medidas que respeitem e assegurem estes e outros valores, observada sempre a proporcionalidade de qualquer restrição infraconstitucional a esses direitos. (...)*⁴⁰⁰.

Daí então, firmada essa maior abrangência do interesse público em conformidade com toda a gama de valores e direitos fundamentais perfilados na Constituição Federal de 1988, podemos retomar a lição da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que assim afirma: “*A defesa do interesse público corresponde ao próprio fim do Estado. O Estado tem que defender os interesses da coletividade. (...) Negar o princípio da supremacia do interesse público é negar o próprio papel do Estado*”⁴⁰¹. E, na zona de tangenciamento entre interesse público e indivíduo, podemos ir além na obra da citada administrativista do Largo São Francisco: “*(...) não se pode dizer que interesse público seja sempre aquele próprio da Administração Pública; embora o vocábulo público seja equívoco, pode-se dizer que, quando utilizado na expressão interesse público, ele se refere aos beneficiários da atividade administrativa e não aos entes que a exercem. A Administração Pública não é titular do interesse público, mas apenas a sua guardiã; ela tem que zelar pela sua proteção. Daí a indisponibilidade do interesse público*”⁴⁰².

Reduzindo o foco da análise à seara do Direito Tributário, Geraldo Ataliba, com suas claras e contundentes lições, deixa-nos irrepreensível desenho do interesse público: “*O interesse superior do Estado é realizar a ordem jurídica. A este não pode o fisco superpor a arrecadação maior ou a punição a alguém. (...) O interesse público consiste em proteger os direitos individuais (especialmente a liberdade e a propriedade), e não em afligir um contribuinte ou uma categoria de contribuintes*”⁴⁰³.

Do que dito acima, principalmente no sentido de que o interesse da Administração Pública não se confunde com o interesse público – tampouco com o da arrecadação desvilculada dos demais valores que informam a ordem jurídica -, o que está em perfeita sintonia com tudo o que já dissemos no presente trabalho em defesa de que à administração cabe aplicar a vontade do ordenamento e não a sua própria, havemos de avançar ao controle dos atos administrativos que se desviam dessa pauta.

⁴⁰⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 587-588.

⁴⁰¹ *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevida diante dos Ideais do Neoliberalismo*, pp. 96-97.

⁴⁰² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 222.

⁴⁰³ *Lançamento – Procedimento Regrado*, p. 34.

A questão não guarda qualquer segredo quando em tela os atos estritamente vinculados, haja vista que a lei pauta-os por completo, sendo, nesses casos, evidentes quaisquer desvios e a conseqüente invalidade do ato que neles incorrer.

O lançamento tributário, por exemplo, é ato vinculado, como bem informa o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁴⁰⁴, em total sintonia com o princípio da estrita legalidade em matéria tributária prescrito no artigo 150, I, da Lei Maior⁴⁰⁵.

De outro lado, a questão exige maior atenção quando em pauta os atos em alguma medida discricionários, ou seja, aqueles que, a despeito de alguma indispensável prescrição legal, exigem complementação por parte da administração para aplicação do ordenamento, valendo lembrar, a esse propósito, que não há ato administrativo puramente discricionário, como bem aponta Celso Antônio Bandeira de Mello: “(...) *Já se tem reiteradamente observado, com inteira procedência, que não há ato propriamente discricionário, mas apenas discricionariedade por ocasião da prática de certos atos. Isto porque nenhum ato é totalmente discricionário, dado que, conforme afirma a doutrina prevalente, será sempre vinculado com relação ao fim e à competência, pelo menos. Com efeito, a lei sempre indica, de modo objetivo, quem é competente com relação à prática do ato - e aí haveria inevitavelmente vinculação. Do mesmo modo, a finalidade do ato é sempre e obrigatoriamente um interesse público, donde afirmarem os doutrinadores que existe vinculação também com respeito a este aspecto*”⁴⁰⁶.

Alhures já afirmamos, com amparo em Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que o interesse público é a própria razão de ser da administração pública. Agora, trazendo a lume Celso Antônio Bandeira de Mello, que desmonta a classificação dos atos

⁴⁰⁴ “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.”

⁴⁰⁵ “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; (...).”

Nesse sentido, destaque deve ser dado ao Princípio da Tipicidade Cerrada que acompanha o Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária. Sobre ele, assim pronuncia-se Paulo de Barros Carvalho: “(...) *na lei tributária há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo, vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento*” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 295).

⁴⁰⁶ *Curso de Direito Administrativo*, pp. 395/396.

administrativos entre vinculados e discricionários, reforçamos que o interesse público é um dos pontos de vinculação do agente administrativo à lei. Entretanto, não há dúvidas de que a lei é insuficiente para construir no mundo do dever-ser nossa realidade plurívoca sobre a qual ela incide, o que torna indispensável a possibilidade de conferência de uma margem de discricionariedade ao agente público. Não que isso represente um retrocesso à admissão de arbitrariedades; muito pelo contrário! Discricionariedade apenas “(...) *para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito*”⁴⁰⁷, como bem aponta Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Nessa espécie de ato administrativo classificam-se aqueles que conformam o procedimento administrativo de fiscalização tributária. Confirmando essa assertiva de certo modo óbvia, indiscutível é a lição de Geraldo Ataliba: “(...) *O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam diretamente ou indiretamente à ocorrência dos fatos imponíveis, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das relações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. (...) É amplo o círculo de descrição do fisco, no uso de seus “poderes de contorno”, como os designa Renato Alessi.*”⁴⁰⁸.

Nessa hipótese, a garantia de que essa escolha (discricionariedade da administração) seja válida perante o sistema repousa, em primeiro plano, nas próprias balizas constantes do ordenamento jurídico, *ex vi* dos direitos e garantias fundamentais que devem ser levados em conta pela administração na tomada de sua decisão, bem como, em um possível segundo momento que depende de uma alegada desconformidade do ato com tais balizas, na atuação do Poder Judiciário. A este, após décadas de evolução sobre a compreensão do ato discricionário - em que primeiro se restringiu o conceito de mérito para permitir um avanço no controle do ato e, posteriormente, permitiu-se o controle do próprio mérito -, é dado imiscuir-se mesmo nessa liberdade outorgada pela lei ao administrador, a fim de verificação da validade de todos os elementos e requisitos do ato administrativo.

⁴⁰⁷ *Da Constitucionalização do Direito Administrativo: Reflexos sobre o Princípio da Legalidade e a Discricionariedade*, p. 184.

⁴⁰⁸ *Lançamento – Procedimento Regrado*, pp. 330-331.

Eis a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o controle do ato discricionário: “(...) *Em suma: discricionariedade é liberdade dentro da lei, nos limites da norma legal, e pode ser definida como: 'A margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal'. (...) Nada há de surpreendente, então, em que o controle judicial dos atos administrativos, ainda que praticados em nome de alguma discricção, se estenda necessária e insuperavelmente à investigação dos motivos, da finalidade e da causa do ato. Nenhum empeco existe a tal proceder, pois é meio - e, de resto fundamental - pelo qual se pode garantir o atendimento da lei, a afirmação do direito. (...) Assim como ao Judiciário compete fulminar todo o comportamento ilegítimo da Administração que apareça como frontal violação da ordem jurídica, compete-lhe, igualmente, fulminar qualquer comportamento administrativo que, a pretexto de exercer apreciação ou decisão discricionária, ultrapassar as fronteiras dela, isto é, desbordar dos limites de liberdade que lhe assistiam, violando, por tal modo, os ditames normativos que assinalam os confins da liberdade discricionária*”⁴⁰⁹.

Para Paulo Otero, independentemente da discricionariedade, a vinculação da administração ao ordenamento (sistemática) é total, o que lhe baliza a integralidade de sua atuação e permite o controle: “(...) *a vinculação da Administração Pública à legalidade, segundo decorre de uma concepção sistemática, determina que cada acto jurídico dela integrante se tenha sempre de mostrar “sintonizado” com o sistema, sabendo-se que qualquer “falta de sintonia” interna se encontra condenada a ser erradicada da ordem jurídica*”⁴¹⁰.

A esse respeito, convém acrescentar já quase de forma serôdia a inafastabilidade da jurisdição consagrada na Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XXXV⁴¹¹). Se à lei não cabe afastar qualquer lesão ou ameaça a direito do controle jurisdicional, isso vale igualmente para a lei que requer complementação por parte da

⁴⁰⁹ *Curso de Direito Administrativo*, pp. 395-396/836-837. E a propósito da lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, nota-se nela uma evolução sobre a sindicabilidade do ato discricionário, que se ampliou até a derrubada de limites juntamente com o evoluir da democracia. Para uma visão do entendimento do autor anterior à sua visão atual em prol da sindicabilidade irrestrita, ver *Legalidade – Discricionariedade – Seus Limites e Controle*, pp. 42-59.

⁴¹⁰ *Idem*, p. 210.

⁴¹¹ “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

administração, o que torna inválido, mais uma vez, afastar do controle judicial os atos administrativos que contemplem o exercício de uma opção discricionária.

Em severa crítica a uma vetusta alegação de impossibilidade de controle sobre juízos de oportunidade e conveniência, Diogo de Figueiredo Moreira Neto é preciso: “(...) *Para definir o que é legalidade e o que é mérito, só examinando os motivos, para buscar o que excede do juízo de oportunidade, e o objeto do ato, para perquirir o que excede do juízo de conveniência. (...) o que se sujeita à apreciação judiciária, portanto, não é discricionariedade em si, mas o resultado de seu exercício e, ainda assim, no que exorbitou dos limites da ordem jurídica. (...) Quando a lei faz uma previsão incompleta do interesse público caberá ao Judiciário examinar se a Administração a completou coerentemente, utilizando os princípios instrumentais da realidade e da razoabilidade. A integração deve ter a mesma natureza axiológica do ato integrado. (...)*”⁴¹².

E, com maestria, bradando as benesses do controle do ato discricionário, Diogo de Figueiredo Moreira Neto descortina o embuste da malsinada “insindicabilidade”: “*O controle dos limites leva à edição de atos administrativos transparentes, bem travejados, bem motivados, claramente definidos, coerentes, confiáveis, enfim, legais, em substituição aos “insindicáveis”, duvidosa, problemática e inquietante categoria de atos administrativos de omissão equívoca, quicá a ranços positivistas, estatizantes ou autoritários, odores que em muito se confundem e que, sobre a proteção de tabus doutrinários e da inércia da desinformação científica, prosperam sob o embuço, sinuosamente, semeando a dúvida, a indefinição, a desconfiança sobre a atuação administrativa: numa palavra: a insegurança*”⁴¹³.

Em similar reconhecimento do avanço dos limites do controle sobre o ato discricionário, Cândido Dinamarco assim posiciona-se: “(...) *é positiva e legítima a criteriosa invasão substancial do ato administrativo pelo Judiciário, como fator de eliminação de lesão a direitos subjetivos ou interesses legítimos. O limite é sempre a independência dos Poderes*”. E, embora a boa diplomacia tenha levado esse exímio processualista, oriundo do Poder Judiciário Paulista, a referir-se à independência dos Poderes como limite ao controle do ato administrativo, conclui de forma acertada que tal independência não serve de escudo a escolhas ilegítimas do administrador: “*A pauta para*

⁴¹² *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*, pp. 59-61.

⁴¹³ *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*, p. 61.

*demarcação desse terreno compõe-se do binômio discricionariedade-**due process of law**. Não pode o juiz substituir as escolhas legítimas do administrador ou do legislador pela sua, mas pode e deve afastar as escolhas ilegítimas. Tal é o que emana da interpretação moderna da cláusula due process of law, impregnada de conteúdo substancial e liberta do confinamento na área do processo*⁴¹⁴.

O problema desloca-se, então, para as ferramentas de que dispõe o Poder Judiciário para controlar essa opção discricionária que privilegia uma alternativa em detrimento de outra, opção esta que, sem sombra de dúvidas, voltada ao interesse público (legalidade, moralidade, eficiência, boa-fé e todos os direitos e garantias fundamentais espalhados no Texto Constitucional), sujeita-se previamente às balizas impostas pelo ordenamento, as quais, posteriormente, servem-lhe também ao controle.

Acerca dessas ferramentas, porém, não nos compete mais abordá-las, eis que aqui estamos a falar novamente do devido processo legal substantivo (razoabilidade) e da proporcionalidade. Como já vimos no subitem precedente, ao mesmo tempo que tais princípios devem nortear a atividade administrativa discricionária, prestam-se também como ferramentas para seu controle.

Ora, na seara do ato administrativo discricionário, é sem dúvida o caso concreto que multiplica as opções do agente, com base no qual cabe a ele eleger, entre opções que se revestem de legalidade, a melhor delas, para o que já há muito tempo a doutrina tem na razoabilidade e na proporcionalidade importantes ferramentas, seja para a prática do ato, seja para seu posterior controle. Sobre o tema, remetemos novamente o leitor ao subitem precedente, no qual acreditamos tê-lo esmiuçado.

Em derradeira manifestação, cabe, ainda, uma breve defesa do *judicial review*, eis que não de hoje sustentam alguns a “usurpação, pelo Judiciário, da função legislativa” ou a “tirania do Judiciário”. O tema talvez justificasse um trabalho específico, à luz da separação harmônica dos “Três Poderes”, mas, para o desenrolar do objeto a que nos propusemos estudar – a fiscalização tributária e o direito de participação do contribuinte -, acreditamos que as linhas introdutórias do presente capítulo sejam-lhe bastantes. Todavia, em complemento ao que lá por nós asseverado, ora cabem, como defesa do *judicial review*, as bem lançadas palavras de Carlos Roberto de Siqueira Castro: “(...) *Esse aparente predomínio do órgão judicante, embora possa parecer a alguns um*

⁴¹⁴ *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, pp. 437-440.

tanto excessivo, cabe ser encarado como conseqüência natural do sistema de freios e contrapesos (checks and balances system), conforme é levado a conseqüências mais sérias pelas nações que adotam de maneira ciosa e responsável a revisão judicial como técnica de tutela da supremacia da Constituição”.

Em suma, é evidente que não se deve evitar excessos, assim como é certo e inarredável, entretanto, que não se pode falar em excesso do Judiciário quando em tela lesão ou ameaça a direito fundamental, como bem conclui o mesmo autor: “(...) *Reconhecemos, inobstante, que os excessos injustificáveis de interferência judicial nas atividades governativas a cargo do Congresso e do Executivo devem, sempre que possível, ser evitadas, desde que disto não resulte prejuízo para os direitos fundamentais assegurados na Constituição*”. Era o que precisava ser dito à guisa de conclusão do presente tópico.

VII. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Finalmente, após exposição de todos os temas preliminares cujo desenlace entendíamos essencial para o exame da matéria que compõe o tema do presente estudo, adentramos ao terreno da fiscalização tributária.

É chegada a hora de descortinarmos, a partir de todos os conceitos analisados nos capítulos precedentes (diálogo voltado ao consenso como premissa comunicacional, Estado Democrático de Direito e a igualdade nas relações entre Estado e particular, tanto em geral quanto no âmbito tributário em particular, função administrativa e seu exercício por meio da procedimentalização, o dever-poder da administração e a correta compreensão do poder de polícia, etc.), a natureza da fiscalização tributária, assim como a sua finalidade, como procedimento administrativo que é, a fim de demonstrarmos que o lançamento de ofício de créditos tributários não é seu objeto precípua, mas contingência de uma atividade preventiva que visa a resguardar o interesse público.

Insertos nessa moldura é que deveremos reforçar o direito do contribuinte a uma participação efetiva no procedimento de fiscalização tributária, para o que haveremos de anotar, ainda, que o caráter inquisitivo do respectivo procedimento administrativo é um princípio que informa o modo de sua condução (oficiosamente investigativo), o que não exclui em absoluto tal direito de participação na coleta probatória que caracteriza o aludido procedimento. Ao revés, a procedimentalização da atividade administrativa é imposição da democratização das relações entre Estado e particular, no curso da qual valores, princípios e direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal dão-lhe balizas que devem guiar a atividade administrativa no momento mesmo de sua consecução, servindo igualmente como instrumento de controle pelo Poder Judiciário em caso de extrapolação daquelas balizas – *substantive due process of law* (razoabilidade) e proporcionalidade. Ou seja, a indispensável participação do contribuinte de forma efetiva, manifestando-se sobre provas construídas pela administração e produzindo suas próprias provas, é uma imposição constitucional que limita essa atividade administrativa e que, se descumprida, impõe-lhe censura judicial por vício de forma.

E uma vez alcançadas de forma fundamentada todas essas conclusões, uma análise casuística fechará o presente estudo, não de forma exaustiva por não se tratar de um manual de fiscalização tributária, mas em linhas gerais.

Passemos, pois, a esta última etapa de nossa proposta inicial, com vistas ao fim que já se aproxima.

VII.1. NATUREZA E FINALIDADE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: O LANÇAMENTO COMO CONTINGÊNCIA, NÃO COMO FIM, E O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE

É sabido que a competência fiscalizadora das administrações tributárias é comumente caracterizada como “poder de polícia”, o que, segundo esse entendimento, enquadrar-se-ia na atividade do Estado de “polícia administrativa”, como já visto em subitem anteriormente desenvolvido especificamente sobre o tema.

Retomando brevemente tal exposição alhures erigida, rememoramos que, atrelado ao dever da administração de impor as leis está o “poder” para fazê-lo, não em sentido de superioridade ou arbítrio, mas naquele sentido já anteriormente exposto de instrumentalidade necessária para que a administração possa desincumbir-se de seu ônus. Ou ainda, como bem dito em citação anterior a Celso Antônio Bandeira de Mello ora repisada: “*É a contraface de seu dever de dar execução a estas leis (...)*”⁴¹⁵. Daí que dissemos, com amparo na doutrina especializada, que se trata de um “dever-poder”, vocábulo que bem explica a competência cujo exercício é imposto à administração em seu mister característico que é a aplicação do ordenamento jurídico.

Ainda com amparo na doutrina especializada, manifestamos nosso descontentamento com a expressão “poder de polícia”, a qual inequivocamente remete a período em que a atividade do Estado conhecia poucos limites (“Estado de Polícia”), situação que nada se assemelha ao que vivemos nos dias atuais. E várias manifestações em idêntico sentido pululam na doutrina administrativista⁴¹⁶, por força das quais,

⁴¹⁵ *Curso de Direito Administrativo*, p. 516.

⁴¹⁶ Relembrando lições da doutrina citadas quando em foco a discussão acerca da expressão “poder de polícia”, ora trazemos novamente à colação o pensamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem: “(...) a expressão “poder de polícia” traz consigo a evocação de uma época pretérita, a do “Estado de Polícia”, que precedeu ao Estado de Direito. Traz consigo a suposição de prerrogativas dantes existentes em prol do “príncipe” e que se faz comunicar inadvertidamente ao Poder Executivo. Em suma: raciocina-se como se existisse uma “natural” titularidade de poderes em prol da administração e como se dela emanasse intrinsecamente, fruto de um abstrato “poder de polícia”. (...). Daí imaginar-se algumas vezes, e do modo mais ingênuo, que tal ou qual providência – mesmo carente de supedâneo em lei que a preveja – pode ser tomada pelo Executivo por ser manifestação de “poder de polícia”” (*Curso de Direito Administrativo*, p. 514).

especialmente de Agustín Gordillo, a classificação careceria de rigor científico, dada a ausência de um regime jurídico que lhe seja próprio⁴¹⁷.

Por outro lado, bem ressaltamos quando em estudo o “Poder de Polícia” que, por tratar-se de tema marginal ao foco do presente trabalho – , não nos caberia defender ou condenar o uso da aludida expressão, mas não deixamos de concluir que tal atividade integra a atividade administrativa de um modo geral, possuindo qualidades comuns aos demais atos administrativos que impõem obrigações ao particular (imperatividade e exigibilidade), mas nem sempre ostentando a executoriedade, para a qual se faz imprescindível expressa autorização legal. Com efeito, no exercício de seu dever de aplicar o ordenamento jurídico, a administração impõe obrigações aos particulares, sejam elas de fazer ou de não fazer, para o que seus atos possuem as qualidades de imperatividade, exigibilidade e, excepcionalmente, de executoriedade. É o que nos interessa.

E interessa-nos também ressaltar que, ainda que à imperatividade e à exigibilidade some-se, em certas hipóteses expressamente ressalvadas pela lei, a executoriedade, isso não atribui qualquer supremacia à administração em relação aos particulares. Estes, a seu favor, possuem diversos direitos fundamentais cuja aplicação, em nosso Sistema Constitucional, é imediata⁴¹⁸, os quais não se apresentam em hipótese alguma diminutos pelo simples fato de que, para que se façam valer em caso de abuso por parte de agentes fiscais, deve o particular socorrer-se do Poder Judiciário.

A esse respeito e já caminhando à demonstração da natureza da fiscalização tributária, convém unirmo-nos a Heleno Torres, que, igualmente preferindo a expressão “função” a “poder” no Estado Democrático de Direito, obtempera: “(...) Neste modelo de Estado o poder de tributar é “constituído” conforme a distribuição da função de tributar

⁴¹⁷ Sintetizado por Clovis Beznos em obra dedicada ao tema “Poder de Polícia”, eis o entendimento de Agustín Gordillo: “Propõe, então o autor, a exclusão de tal noção do mundo jurídico, pelo fato de, no seu entender a mesma, não tendo fundamento jurídico positivo, sendo desprovida de caracteres jurídicos e de regime jurídico específico e, desnecessária para explicar qualquer questão de Direito Constitucional ou Administrativo, e, além do mais, carecedora de valor político, ser uma noção perigosa, sendo de se evitá-la para que ele não volte a ser “sepultura de liberdade”” (*Poder de Polícia*, pp. 47-51).

⁴¹⁸ “Art. 5º. (...).

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. (...)”. Aliás, sobre o tema, bem esclarece Roque Antonio Carrazza: “(...) De fato, nossa Carta Magna expressamente determina, em seu art. 5º, § 1º, que os direitos e garantias fundamentais por ela conferidos tenham aplicação imediata, ainda que à falta de lei expressa que os torne efetivos. (...) Portanto, está explicitado em nossa Carta Magna que o Estado, por qualquer de seus Poderes, deve não só reconhecer e tornar invioláveis os direitos constitucionalmente previstos, como também garanti-los (...)” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 438).

*entre os poderes do Estado (...)*⁴¹⁹. E continua: “A função de tributar *qualifica a competência legislativa, enquanto atribuição originária de poderes em matéria tributária para emanção de leis sobre as camadas previamente designadas. Deter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras-isentivas e, para os casos do seu descumprimento, a imputação de sanções ou controles*”⁴²⁰. Assim, concluindo em linha com sua firme exposição da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário, conclui o Mestre: “As *competências tributárias prescrevem uma posição de estabilidade por meio da qual são instituídos os tributos e os poderes derivados, como o poder regulamentar, o poder de fiscalização, o poder de aplicar sanções, o poder de imputar obrigações acessórias e encargos vários, como juros de mora e poder de jurisdição administrativa do tributo, como ocorre com julgamentos administrativos, consultas e outros*”⁴²¹.

É bem verdade, de outro lado, que, conquanto a competência tributária tenha como uma de suas reconhecidas características a indelegabilidade, ou seja, ela é intransferível, a capacidade tributária ativa não o é, de modo que o Ente competente, ao instituir o tributo, pode eleger outra pessoa para figurar como sujeito ativo no consequente da norma geral e abstrata (sujeito ativo), a qual, concretizada, colocará tal pessoa no pólo ativo da relação obrigacional. Entretanto, seja outorgando a capacidade tributária ativa ao próprio Ente competente para instituição do tributo ou a terceiro, a exercício da competência tributária (função legislativa tributária) cria hipoteticamente o sujeito ativo da obrigação tributária, a quem compete a função administrativa tributária.

É isso o que nos ensina Heleno Torres: “*Como visto, a competência tributária, expressão originária de poder haurida no texto constitucional, não se confunde com sujeição ativa ou competência administrativa tributária, atribuída por lei à pessoa competente ou terceiro, para o exercício do direito ao crédito tributário. A competência exige lei para seu exercício e com sua edição cessam todos os efeitos dela decorrentes. Constituído o “sujeito ativo”, por lei, como titular do exercício das competências*

⁴¹⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 412-413.

⁴²⁰ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 424.

⁴²¹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 455.

*administrativas – função administrativa tributária – para a exigibilidade do tributo, designa-se o seu poder como capacidade tributária ativa*⁴²².

Portanto, como já se pode inferir das linhas acima, a fiscalização tributária é uma decorrência da competência tributária, que, exercitada mediante lei, outorga capacidade tributária ativa a determinado sujeito para exercício da “função administrativa tributária”, que também engloba a regulamentação, a aplicação de sanções, a imputação de encargos etc. Essa é a própria dicção do artigo 194 do Código Tributário Nacional.⁴²³

Para aqueles que ainda entendem cabível o uso da expressão “poder de polícia”, como Celso Antonio Bandeira de Mello, que o faz não sem crítica, “(...) *é competente para dada medida de polícia administrativa quem for competente para legislar sobre a matéria*”⁴²⁴. Entretanto, querendo-se exilar tal expressão do mesmo tempo e lugar em que reina o Estado Democrático de Direito, a fiscalização tributária como decorrência da competência tributária pode ser posta de outra forma, com o faz Heleno Torres: “(...) *como competência (ou poder em sentido estrito) é típica manifestação de capacidade, e se capacidade quer dizer colocar atos em ação com efeitos jurídicos, a competência indica essa atitude, para definir a vontade do Estado com efeitos jurídicos, no que concerne à aplicação tributária*”⁴²⁵.

Seja como for – ou preferir o leitor, desde que em linha com as diretrizes do inarredável Estado Democrático de Direito -, eis a natureza da fiscalização tributária: trata-se de parcela da função administrativa tributária que decorre das competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal de 1988, a qual, vale ressaltarmos, é bastante rígida ao impor diversos lindes a essa atividade, justamente onde começam os direitos e garantias fundamentais. A esse respeito, valendo-nos mais uma vez da pena de Heleno Torres, o sujeito por lei detentor de capacidade tributária ativa “*encontra-se jungido a limites muito evidentes*”, entre eles os “*critérios de tipicidade material das espécies tributárias e tipologias de incidência e, como é típico do Estado Democrático de Direito, pela*

⁴²² *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 466.

⁴²³ “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

⁴²⁴ *Curso de Direito Administrativo*, p. 532.

⁴²⁵ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 469.

necessária concretização dos direitos e liberdades fundamentais na sua máxima possibilidade (otimização)”⁴²⁶.

Pois bem. Explicitada a natureza da fiscalização tributária, que não emana de um inexistente “poder tributário”, mas de uma precisa repartição constitucional de competências que encontra seus limites nos direitos e garantias fundamentais dispostos igualmente na Constituição, é por esse mesmo desenho constitucional traçado pela tipicidade tributária e demais direitos fundamentais dos contribuintes que devemos iniciar nossa busca pela finalidade da referida atividade administrativa.

O princípio da estrita legalidade, ou tipicidade tributária, é definido por Paulo de Barros Carvalho em duas dimensões: “(i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como “regra-matriz de incidência”⁴²⁷.

É obrigatório, destarte, que a atividade de fiscalização tributária seja pautada pela orientação tão bem colocada por Paulo de Barros Carvalho, que impõe a “*estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata*”, sem o que não pode haver incidência.

Consecutivamente, sem a perfeita identidade entre o evento e a hipótese descrita da norma geral e abstrata tributária, não pode haver subsunção do fato à norma, afastando-se a incidência tributária. Vale notar, sobre o tema, que o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal já contempla, de modo genérico, o princípio da legalidade, o que reforça a importância do princípio da legalidade tributária, porquanto reiterado de forma específica no Sistema Constitucional Tributário. Ou seja, trata-se de orientação constitucional inarredável que, aliás, constitui o principal objeto de investigação do

⁴²⁶ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 466.

⁴²⁷ *Direito tributário, linguagem e método*, p. 298.

procedimento e do processo administrativos tributários, nos quais ganhou corolário denominado princípio da verdade material⁴²⁸.

De outro lado, já foi posto no presente trabalho o inegável e forte componente discricionário dos atos que compõem o procedimento administrativo de fiscalização tributária, cujos agentes podem examinar quaisquer livros e documentos pertinentes ao(s) tributo(s) inseridos em sua capacidade administrativa, conforme prescrição do artigo 195 do Código Tributário Nacional⁴²⁹.

Essa discricionariedade da fiscalização tributária já foi alhures destacada, para o que então nos valem das palavras de Geraldo Ataliba⁴³⁰, ora novamente transcritas e complementadas com seu lapidar cotejo entre a discricionariedade da fiscalização e a vinculação do lançamento: “(...) *O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam diretamente ou indiretamente à ocorrência dos fatos imponíveis, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das relações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. (...) É amplo o círculo de discricção do fisco, no uso de seus “poderes de contorno”, como os designa Renato Alessi. (...) Em contraste com esta liberdade – como visto – é inteiramente vinculada a atividade do lançamento. É*

⁴²⁸ Sem negar a utilidade da corrente distinção entre verdade formal e verdade material no âmbito prático do processo administrativo tributário, a qual se presta a reduzir os formalismos neste âmbito processual, a exemplo de indevidas preclusões probatórias, com vistas à melhor reconstituição possível no mundo do dever-ser do evento tributável ocorrido no mundo do ser, estamos com Paulo de Barros Carvalho no âmbito científico quanto à imprecisão do termo “verdade material”. A esse respeito, diz o mestre: “*No que concerne às técnicas de reconhecimento do fato jurídico tributário, sejam quais forem, haverá de pautar-se pelo regime jurídico previsto para os tributos, segundo as linhas mestras fixadas na Constituição de cada país. A realização desse modelo impositivo, não obstante, requer o seguimento de uma linha diretiva que a teoria tradicional chama de princípio da busca da verdade material, orientação informadora que vai ensejar o lançamento do tributo*”. Porém, logo após sentencia: “*Cumprir lembrar que, sendo os fatos ocorrências que já se consumiram no tempo e, portanto, esgotadas, as circunstâncias histórico-existenciais em que o evento aconteceu, seu conhecimento será sempre indireto, mediante signos linguísticos (símbolos, índices e ícones). A diferença entre o chamado conhecimento direto e o indireto está em que este último estaria representado por signos de segundo grau, vale dizer, signos de signos ou meta-signos. Não há, portanto, que falar em verdade material*” (*Direito tributário, linguagem e método*, pp. 924-925).

⁴²⁹ “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

⁴³⁰ Ver nota de rodapé nº 10 e página 178.

*que este é a culminância do procedimento, que se iniciou com os atos preparatórios, que começaram por um vago tatear a partir de indícios e simples alegações*⁴³¹.

A discricionariedade da fiscalização tributária também consta do magistério de Aberto Xavier: *“É inegável a existência de atos discricionários no Direito Tributário, especialmente de atos discricionários no domínio das providências probatórias, em que ao Fisco é confiada a livre escolha ou da providência a adotar, ou da sua oportunidade, ou até mesmo da sua adoção. (...)”*⁴³². Todavia, de outro lado, assim completa o mestre: *“(…) quanto aos elementos do tipo legal, o princípio da tipicidade exclui qualquer manifestação relevante de vontade discricionária da Administração (...)”*⁴³³.

Com efeito, de uma larga discricionariedade inicial, o procedimento administrativo de fiscalização tributária pode culminar no ato administrativo de lançamento, o qual se constitui como a decisão administrativa firmada ao final daquele procedimento, norma individual e concreta de aplicação do ordenamento ao caso concreto. Como bem pontuou Geraldo Ataliba: *“(…) à medida que se caminha na colheita de dados e preparo do juízo lógico com base nos elementos do fato impositivo, vai diminuindo a discricionariedade administrativa (...). E procedimento – como série de atos entre si coordenados, dispostos à finalidade de determinação do débito fiscal (Giannini, ob. cit., pág. 291, nota n. 1) – culmina com a fixação do débito, que é feita por métodos estritamente previstos em lei e vinculados inteiramente”*⁴³⁴.

Todavia, licença máxima ora pedimos para um pequeno reparo na lição do grande mestre, haja vista que o procedimento de fiscalização não tem e não pode ter por finalidade o lançamento tributário, mas sim o interesse público, o que é bem diverso, conforme já bem esmiuçado em subitem próprio disposto no Capítulo precedente. A esse propósito, diferenciando, sob a perspectiva da Administração Tributária, o interesse formal ou financeiro do interesse substancial de justiça, mais uma vez Alberto Xavier bem recoloca a situação: *“(…) as diligências instrutórias promovidas pela Administração fiscal não têm como fim exclusivo a prova dos fatos constitutivos da obrigação tributária ou dos fatos que se traduzem numa ampliação de seu quantitativo, antes – nobile officium – se dirigem indistintamente a estes e aos que tenham caráter impeditivo daquela obrigação ou determinem uma diminuição do seu quantitativo. (...) o fim do procedimento*

⁴³¹ Lançamento – Procedimento Regrado, pp. 330-331.

⁴³² Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 165.

⁴³³ Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 172.

⁴³⁴ Lançamento – Procedimento Regrado, p. 332.

*administrativo de lançamento consiste na realização do interesse substancial ou de justiça do Estado*⁴³⁵.

No mesmo sentido, Eduardo Domingos Botallo adverte: “(...) a *Administración Pública* não pode, sob o enganoso pretexto da preservação do erário, contrariar ou deixar de reconhecer direitos e garantias constitucionais assegurados aos administrados, pois sempre quando ocorre a violação de um direito fundamental pela ação do Estado, é o próprio interesse público que está sendo ferido”⁴³⁶. Interesse público este que, como pudemos dizer no subitem que lhe dedicamos, equivale exatamente às imposições do ordenamento jurídico aplicáveis à matéria tributária, ou seja, o Sistema Constitucional Tributário como um todo⁴³⁷, como bem já havia apontado Albert Hensel: “(...) È anche errato affermare che nel settore del diritto tributario amministrativo l'autorità tributaria agisce nel próprio interesse fiscale; il <<proprio interesse fiscale>> non oltrepassa le pretese che l'ordinamento giuridico concede allo Stato. Anche l'attività amministrativa tributaria (o piuttosto proprio questa!) serve infine alla realizzazione dell'ordinamento giuridico obbiettivo”⁴³⁸.

Desse modo, a finalidade da fiscalização tributária surge evidente e equivale ao interesse público, como de resto objetiva toda a atividade da administração pública, da qual não diverge a função administrativa tributária. E o interesse público, sendo ele equivalente ao que imposto pelo ordenamento jurídico, contempla igualmente a preservação do extenso rol de direitos e garantias dos contribuintes, como observado por Heleno Torres: “(...) No constitucionalismo dos direitos, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades. (...)”⁴³⁹.

Com a oportunidade das lições supratranscritas, por meio das quais resta descortinada a finalidade da fiscalização tributária, qual seja o atingimento do interesse público tal qual delineado pelo ordenamento jurídico, exsurge também a obrigatoriedade

⁴³⁵ *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, pp. 125-126.

⁴³⁶ *Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária*, p. 67.

⁴³⁷ Como bem diz Heleno Torres: “O emprego de um pensamento sistemático ao direito tributário tem a vantagem da eficiência, pelo quanto esta metodologia coopera com a interpretação das normas tributárias e a garantia da proteção dos direitos fundamentais que revela. Ao lado disso, a eficiência do sistema tributário impõe-se, tanto no que diz respeito à arrecadação quanto no que concerne à proteção dos direitos individuais dos contribuintes (...)” (*Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 439).

⁴³⁸ *Diritto Tributario*, p. 165, n. 189.

⁴³⁹ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, p. 405.

de concretização dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. A aplicação da legislação tributária, destarte, conjuga a tipicidade tributária e o conqunte direito do Estado ao montante decorrente da incidência da norma tributária ao fato ocorrido tal qual descrito na norma geral e abstrata, de um lado, com a imperatividade da preservação dos direitos e garantias fundamentais, de outro.

De conseguinte, a investigação sobre a ocorrência ou não daquele fato não pode em hipótese alguma prescindir da participação colaborativa de ambas as partes dessa possível relação jurídica tributária que se desenvolveria no consequnte da norma individual e concreta decorrente da aplicação da lei tributária. Isso decorre do Estado Democrático de Direito, da igualdade entre Estado e particular nas relações que travam entre si sob seu manto e da procedimentalização com que deve desenvolver-se a atividade administrativa sob seu império, o que impõe até mesmo uma postura comunicacional (voltada ao entendimento) a tais patícipes diversa daquela com que atualmente os agentes fiscais oficiam no procedimento administrativo de fiscalização tributária.

É nesse contexto que surge o direito de participação do contribuinte na fiscalização tributária, não como mero objeto de investigação, mas como sujeito de direitos, entre eles o direito de produzir provas e de manifestar-se sobre todos os elementos de prova construídos pela administração antes da tomada de decisão (que eventualmente pode ser a constituição de crédito tributário ou a remessa de crédito tributário à dívida ativa, com a aplicação das sanções pertinentes). Acerca desse inarredável direito fundamental dos contribuintes, embora acreditemos que ele já seja inquestionável com o que exposto até aqui, faz-se necessário condensar as razões precedentes de forma a justificá-lo conclusivamente, com vistas ao que a seguir retomaremos pontos basilares de nossa exposição precedente.

Primeiramente, fazendo remissão ao que expusemos no Capítulo III, em que abordamos o Direito como fenômeno comunicacional e, mais do que isso, frisamos o discurso racional como premissa de uma comunicação voltada ao entendimento, já nos cabe ora asseverar que, no amplamente discricionário procedimento de coleta probatória que deve anteceder o absolutamente vinculado ato de lançamento tributário, este não é consequência inarredável daquele, o que implica dizer que ele não é a finalidade daquele. A finalidade daquele procedimento administrativo, como a de qualquer outro procedimento administrativo, é sempre o interesse público, o qual – ora repisamos - diz tanto com a

constituição do fato jurídico tributário quanto com a não versão para linguagem jurídica daquilo que não reúne condições para tanto.

Daí que, retomando o ambiente comunicacional propício a essa busca do interesse público e não do interesse da arrecadação, é exigência incontornável que contribuinte e fisco adotem postura colaborativa recíproca na percepção dos fatos conformadora da fiscalização tributária, firmando-se o diálogo. Nesse intento, é imperioso que se façam presentes os pressupostos necessários a esse diálogo, na exata linha do que nos foi ensinado por Habermas: *“Entre os pressupostos necessários da argumentação estão uma completa inclusão dos envolvidos, a distribuição igualitária dos direitos e deveres da argumentação, a não-coerção da situação comunicacional e a atitude dos participantes orientada para o entendimento mútuo”*⁴⁴⁰. E, firmados os pressupostos da comunicação voltada ao entendimento, completa Habermas: *“(...) É só na qualidade de participantes de um diálogo abrangente e voltado para o consenso que somos chamados a exercer a virtude cognitiva da empatia em relação às nossas diferenças recíprocas na percepção de uma mesma situação. (...)”*⁴⁴¹.

Ora, tendo como finalidade última o interesse público – seja ele a constituição do crédito tributário em sua exata medida, seja a não constituição do crédito tributário diante da ausência do suporte fático que o autorizaria -, e estando tanto a administração quanto o contribuinte diante dos mesmos fatos a serem fiscalizados, o diálogo voltado para o consenso é indispensável. Ademais, não só tal diálogo - que como visto em Habermas pressupõe a igualdade entre partes - é indispensável como também ele é obrigatório por força do Estado Democrático de Direito, para o que ora fazemos remissão ao estudo desenvolvido no Capítulo IV do presente trabalho.

Como amplamente demonstrado naquele Capítulo próprio ao estudo do Estado Democrático de Direito, resta extreme de dúvidas que não se pode mais falar em supremacia do poder estatal diante do particular, mas sim em distribuição de direitos e deveres tanto para o Estado quanto para o particular. Tal situação importa claramente uma relação em pé de igualdade entre Estado e particular, ambos submetidos ao ordenamento jurídico, ou seja, mirando o interesse público, assim entendido obviamente como toda a gama de valores, direitos e garantias fundamentais impostos pela Constituição. Daí a sua

⁴⁴⁰ *Verdade e justificação: ensaios filosóficos*, p. 303.

⁴⁴¹ *A ética da discussão e a questão da verdade*, p. 10.

supremacia sobre o interesse particular; supremacia do ordenamento, não do interesse fazendário.

Portanto, a equidade das partes nas relações entre Estado e particular é inequívoca à luz do Estado Democrático de Direito, o que encampa também as relações jurídico-tributárias, em que se compõem em igualdade competências tributárias e direitos fundamentais. Igualdade esta que, por impor-se em qualquer tipo de relação entre Estado e particular, imprime-se tanto nas relações jurídico-tributárias que tenham por objeto a obrigação principal quanto em todas as demais. Foi assim que nos manifestamos no Capítulo V do estudo em tela, com esteio em Hans Nawiasky, que nos parece ter sido um dos pioneiros em negar a relação tributária como relação de poder em prol da conceituação de uma relação jurídica obrigacional entre Estado e contribuinte. E por ser oportuna, ora trazemos novamente a lição peremptória de Nawiasky: *“En las relaciones jurídicas tributarias los sujetos autorizados a exigir el tributo y los sujetos obligados a pagarlo no se encuentran en posición de subordinación sino en pie de igualdad”*⁴⁴².

E não apenas na relação tributária principal estão em pé de igualdade o contribuinte e a administração tributária, haja vista que esta mesma igualdade, imposta pelo Estado Democrático de Direito, replica-se em todas as demais relações entre Estado e particular, por óbvio aplicando-se também àquelas relações tributárias que orbitam uma possível relação principal, como bem havia igualmente notado Nawiasky em sua descrição sobre a existência de relações concêntricas: *“Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones”*⁴⁴³.

Paulo de Barros Carvalho bem expressou que são igualmente obrigacionais tais relações: *“A atividade administrativa gestora suscita relações entre a Administração e os particulares, cujo objeto são prestações de caráter instrumental que têm por finalidade imediata favorecer o exercício da gestão tributária, na busca do fato do fato jurídico impositivo. Tais deveres públicos de prestação denominam-se deveres formais e consistem em obrigações de fazer que prescrevem aos particulares condutas tendentes a facilitar a atividade diretiva da Administração tributária. Esta, no exercício de suas funções de*

⁴⁴² *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, p. 67.

⁴⁴³ *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, pp. 54.

*aplicação do tributo ao caso concreto, deve atuar com sujeição estrita ao princípio da legalidade, que se erige numa garantia dos administrados diante dos poderes públicos*⁴⁴⁴.

Claramente classificando no mesmo grupo de obrigações acessórias (deveres instrumentais) tanto as obrigações de prestação de algo à fiscalização quanto as obrigações de a ela sujeitar-se, Geraldo Ataliba já assim preconizava que às atribuições, faculdades e deveres da fiscalização tributária “(...) *correspondem as chamadas obrigações acessórias do contribuinte, deveres gerais de “sujeitar-se à fiscalização”* (Zanobini, *Curso di Diritto Amministrativo, vol IV*)⁴⁴⁵. Com ele concordamos integralmente, eis que professamos a tese de que tais relações jurídicas entre Estado e contribuintes possuem a mesma estrutura formal e, no aspecto material, impõem obrigações de dar, de fazer, assim como de não fazer. Por conseguinte, a igualdade entre fisco e contribuinte que se verifica na relação obrigacional que deflui do conseqüente da norma individual e concreta do lançamento é também pelas mesmas partes experimentada nas demais relações obrigacionais de natureza instrumental.

Ademais, tratando-se a fiscalização tributária de atividade da administração, ela desenvolve-se obrigatoriamente em procedimento, como forma única da atuação administrativa, em que o peso democrático força aquela igualdade entre as partes, da qual nasce a ora defendida participação efetiva do contribuinte, como já destacara Heleno Torres: “*A procedimentabilidade democrática da tributação, de fato, cobra a participação ativa do contribuinte em todas as suas fases, não apenas como simples “pagador” de tributos, mas como destinatário e intérprete qualificado das leis tributárias*”⁴⁴⁶.

Aliás, bem oportuno é o destaque atribuído por Heleno Torres à “*procedimentabilidade democrática da tributação*”, a qual cobra “*a participação ativa do contribuinte em todas as suas fases*”. Como bem ressaltamos em subitem que lhe foi especificamente destinado no Capítulo VI, a procedimentalização é forma única de atuação administrativa, ou ao menos a única que atende aos desígnios constitucionais democráticos, espraiando-se inegavelmente também pelo campo tributário.

O ato administrativo, que durante décadas reinou como o centro do Direito Administrativo, vê-se atualmente, por influências das doutrinas italiana e alemã, em posição deveras subserviente em relação ao procedimento, como bem relata Vasco Manuel

⁴⁴⁴ *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 920.

⁴⁴⁵ *Lançamento – Procedimento Regrado*, p. 329.

⁴⁴⁶ *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, pp. 165.

Pascoal Dias Pereira da Silva em lição que ora repisamos: *“Diferentemente, agora, de acordo com um importante sector da doutrina italiana, o procedimento deve passar a ser visto como a alternativa dogmática do acto administrativo. Está-se aqui, como escreve NIGRO, perante <<uma paradoxal inversão de posições. O procedimento – nascido ao serviço do acto para explicar o seu nascimento e exalar o seu domínio, através da distinção entre acto recorível (“provvedimento”) e actos instrumentais – destruiu praticamente o acto, reduzindo-o (no dizer de SCHMITT GLAESER, no comentário da lei alemã sobre o procedimento administrativo) a um mero resumo dos elementos pré-formados no decurso do procedimento>>”*⁴⁴⁷.

Destarte, em atenção a essa migração do centro do Direito Administrativo do “Ato” para o “Procedimento”, também Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da Silva afirma: *“Ora, segundo creio, o procedimento vale por si mesmo – enquanto instrumento de correcção e de eficácia das decisões administrativas, assim como de garantia de protecção antecipada dos direitos dos particulares -, e não apenas em razão dos resultados a que possa chegar. Além de que no procedimento se estabelece uma relação duradoura entre os particulares e as autoridades administrativas, cujo conteúdo é mais amplo do que o da decisão final dele resultante. Daí que uma concepção actocêntrica do procedimento, apenas preocupada com a sua resolução final, se arrisque a “deixar de fora” a compreensão dos vínculos estabelecidos entre os diversos sujeitos jurídicos no quadro da relação jurídica de procedimento (anteriores e posteriores às decisões que lhe põem termo), não explicando senão uma ínfima parte do relacionamento global do particular com a administração”*⁴⁴⁸.

Eis, pois, que não há de existir ato puro, ou seja, aquele que surge da penúmbra indevassável do intramuros da administração. Por mais imediata que pareça ser a construção da decisão administrativa, a possibilidade de interferência em um direito individual reclama a procedimentalização para franqueamento ao particular do direito de participação, o que tanto contribui para a eficácia da atividade administrativa quanto para que o particular possa fazer com que seus interesses sejam também considerados.

Com efeito, apesar do profundo conhecimento que frequentemente ostenta da matéria, não podemos concordar com Mary Elbe Gomes Queiroz Maia quando afirma:

⁴⁴⁷ *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 302-303

⁴⁴⁸ *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 371.

“(…) operações lógicas ou mentais poderão levar à formalização do lançamento, por meio de um único ato isolado, com a simples emissão de auto de infração ou notificação de lançamento, ou podem elas se encontrar inseridas em um procedimento, ao final do qual, quando configurada a hipótese, será praticado o ato de lançamento. (...) Não se deve, assim, na apuração da ocorrência do fato jurídico tributário, identificar a execução das citadas operações meramente intelectivas, como um procedimento administrativo – este como um composto de “atos materiais ou jurídicos”, mais ou menos complexos (...)”.

Diferentemente do que exposto pela tributarista, entendemos que a questão não está em classificar a atividade administrativa como “um único ato isolado” ou como um procedimento administrativo. A questão que se põe é que a administração há de atuar pelo procedimento, por mais simples que pareça ser a sua tomada de decisão, especialmente quando em jogo interesses privados albergados sobre os direitos fundamentais à propriedade e à livre iniciativa, como única forma pela qual os interesses estatais e os direitos fundamentais podem compor-se no caso concreto.

Trata-se de exigência do próprio Estado Democrático de Direito, como bem ressalta, em lição que ora se renova, Canotilho: “A exigência de um procedimento juridicamente adequado para o desenvolvimento da actividade administrativa considera-se como dimensão insubstituível da administração do Estado de direito democrático. Como garantias de um **procedimento administrativo justo** mencionam-se, entre outras: o direito de participação do particular nos procedimentos em que está interessado (art. 267.º/4), o princípio da imparcialidade da administração (art. 266.º/2), o princípio da audiência jurídica (art. 269.º/3), o princípio da informação (art. 268.º/1), o princípio da fundamentação dos actos administrativos lesivos de posições jurídicas subjectivas (art. 268.º/2), o princípio da conformação do procedimento segundo os direitos fundamentais (arts. 266.º/1 e 267.º/4), o princípio da boa-fé (art. 266.º/2, na redacção do LC 1/97) e o princípio do arquivo aberto (art. 268.º/2)”⁴⁴⁹.

Ainda que debruçado sobre a ordem jurídica portuguesa, a lição de Canotilho tem ampla aplicação no Brasil, especialmente por estar baseada no componente democrático do regime jurídico por aqui também reinante. Desse componente resulta, como já visto exaustivamente, a condição de igualdade perante o ordenamento jurídico entre particular e administração, de modo que esta, para a tomada da decisão que lhe compete,

⁴⁴⁹ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pp. 274-275.

está jungida aos princípios da impessoalidade e da moralidade (art. 37, *caput*, CF/88) – deles desdobrando-se a boa-fé-objetiva⁴⁵⁰ e a lealdade⁴⁵¹ -, do que também decorre, como igualmente já demonstrado alhures, que ela necessariamente deve ser imparcial. E essa imparcialidade a administração jamais alcançará sem as considerações, informações, dados, provas e quaisquer outros elementos que queira o particular trazer ao procedimento administrativo.

Alberto Xavier, acerca da imparcialidade da administração no procedimento administrativo tributário, foi extremamente feliz em seu raciocínio: *“Ora, nós sustentamos ser o Fisco um órgão de justiça, inobstante ser parte na relação jurídica do imposto. Tal fato explica-se por a lei, ao regulamentar o procedimento administrativo de lançamento, ter construído a posição procedimental do Fisco independentemente da sua posição na obrigação tributária, de modo que se operou como que uma integral desvinculação do conteúdo da posição formal do da posição de parte em sentido substancial. (...) No procedimento administrativo, a Administração financeira é, pois, uma parte imparcial. (...) Sendo parte imparcial ou órgão de justiça, o Fisco não exprime um interesse em conflito ou contraposto ao do particular, contribuinte. E, sendo o fim do procedimento tributário um fim de aplicação objetiva da lei, ou seja, um fim de justiça, nele não se*

⁴⁵⁰ A boa-fé pressupõe do sujeito ações pautadas pela ética e em conformidade com o ordenamento jurídico, bem como lhe impõe que não só exija mas também que presuma essa mesma conduta do sujeito com quem se relaciona. Sem essa presunção de boa-fé entre partes de qualquer relação jurídica – e já demonstramos que a fiscalização tributária é um plexo de relações jurídicas -, não há de alcançar ela outro caminho que não o litígio. Sem a presunção de boa-fé entre as partes imperará em qualquer relação jurídica, sem sombra de dúvida, a desconfiança, a qual é incompatível com o ambiente colaborativo indispensável legalmente imposto à fiscalização tributária.

No projeto de Lei Complementar nº 38/2007 (Código de Defesa do Contribuinte), do Senado Sandro Mabel, a presunção da boa-fé do contribuinte está prescrita no artigo 17: “Presume-se a boa-fé do contribuinte. Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal)”. Em outros países também encontramos a presunção de boa-fé em normas garantidoras dos direitos dos contribuintes, a exemplo da Itália [“Articolo 10. (Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.” - Legge 27 luglio 2000, n.212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 31 luglio 2000, n.117) - <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212>] e do México [“CAPÍTULO IV - Derechos y garantías en el procedimiento sancionador. Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.” - LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE - DOF 23-06-2005 - <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>].

⁴⁵¹ A lealdade, decorrência direta da moralidade, é-o também da própria boa-fé objetiva, que a nosso ver também daquela primeira decorre. Sobre esse tema, ao explicitar as acepções de boa-fé em coloquial, subjetiva e objetiva, Canotilho conceitua esta como *“(...) um critério de interpretação dos negócios jurídicos ou de regras de conduta que impõe às pessoas o dever de agir, umas com as outras, com lealdade, consideração e lisura (boa-fé objetiva). (...) a boa-fé objetiva materializa-se na conduta que se espera de uma pessoa – aí incluído o Estado (...)”* (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 481).

*desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material*⁴⁵².

Eis uma exposição de profundo conteúdo para a tese que ora se defende. Ela conjuga a situação de partes de uma (ou várias) relação jurídica em que se encontram a administração fiscal e o contribuinte com a submissão de ambos ao ordenamento jurídico em busca da satisfação do interesse público. Ademais, a lição de Alberto Xavier, em linha com o que ora defendemos, retira dessa relação entre Fisco e contribuinte a pressuposição de conflito e imprime-lhe uma relação de cooperação. É preciso que reforçemos a ideia de que não se pode ter, nessa atividade administrativa de fiscalização tributária, o lançamento do crédito tributário a qualquer custo, com a expectativa de que controvérsias sejam pacificadas no curso do processo administrativo tributário, tornando a lide regra ao invés de exceção. Mais do que isso, já é hora de frisarmos que essa ideia não se reveste de mero caráter de ânsia, algo que se almeja de forma utópica. A finalidade da fiscalização tributária, como procedimento administrativo que é, é atender as imposições do ordenamento jurídico, com o que, somente assim, estará satisfeito o interesse público.

Em reiteração dessa inarredável premissa circular de que ao interesse público corresponde o estrito atendimento às imposições do ordenamento jurídico em sua integralidade sistêmica, oportuna mostra-se citação de lição de Paulo Otero, que, com razão, professa a vinculação da administração não apenas à lei, mas ao sistema: “(...) a vinculação da Administração Pública à legalidade, segundo decorre de uma concepção sistemática, determina que cada acto jurídico dela integrante se tenha sempre de mostrar “sintonizado” com o sistema, sabendo-se que qualquer “falta de sintonia” interna se encontra condenada a ser erradicada da ordem jurídica”⁴⁵³.

Portanto, estando a fiscalização tributária vinculada à satisfação do interesse público - do que decorrem as correlatas conclusões de Alberto Xavier, de que à administração tributária compete a aplicação da justiça, e de Paulo Otero, de que a atuação da administração está vinculada ao sistema como um todo -, e a isso acrescentando-se as mais modernas teorias da procedimentalização da atividade administrativa, surge o inarredável direito de participação do contribuinte, para o que mais uma vez levanta-se a voz de Alberto Xavier: “(...) o fato de o contribuinte ser afetado na sua esfera jurídica, que vê cerceada pela lei do imposto, conduz ao reconhecimento de que a este deve ser

⁴⁵² *Do lançamento do Direito Tributário Brasileiro*, pp. 128-129.

⁴⁵³ *Idem*, p. 210.

conferida a faculdade de tutelar preventivamente os seus direitos patrimoniais, colaborando com o fisco na descoberta da verdade relativa ao fato tributário que lhe respeita ou reagindo contra as providências que reputa ilegítimas”⁴⁵⁴.

Remetendo a nossa atenção ao que dissemos no subitem em que tratamos do procedimento administrativo, relembramos que, além de contribuir para a eficácia (imposta pelo art. 37, *caput*, CF/88) da atividade administrativa por conta de uma decisão mais acertada que resulta da consideração prévia também dos interesses particulares pela administração (o que muito se deve à doutrina italiana), a participação do contribuinte também se faz obrigatória no procedimento de fiscalização tributária para prévia defesa dos direitos fundamentais (o que mais advém da teoria alemã), o que, como acima visto em Alberto Xavier, relaciona-se à aplicação da justiça. E é certo que ambas teorias aplicam-se evidentemente ao direito pátrio.

Justiça, assim entendida a aplicação como um todo do Sistema Constitucional Tributário, e Eficácia, com imposição constitucional à atividade administrativa em quaisquer de seus âmbitos, afiguram-se bem representadas somente quando o particular tem garantido o direito de participação do procedimento administrativo, contribuindo para uma melhor e mais justa decisão da administração. Esse é o entendimento de Agustín Gordillo tal qual compreendido por Roque Carrazza: “*O princípio de ouvir o interessado, antes de decidir algo que o vai afetar, não é apenas um princípio de justiça: é também um princípio de eficácia; porque indubitavelmente assegura um melhor conhecimento dos fatos e portanto ajuda a uma melhor administração, ademais de uma decisão mais justa. (...)*”⁴⁵⁵.

Com base em tal lição, assevera Carrazza: “*Indubitável, portanto, que, mesmo em procedimentos administrativo-tributários deve ser garantido aos acusados o direito à ampla defesa antes de serem tomadas, contra eles, quaisquer medidas sancionatórias. Noutra giro verbal, a Constituição impõe que lhes seja imediatamente dado o total conhecimento do processado, com a possibilidade de intervirem ativamente no próprio procedimento fiscalizatório e, deste modo, rebaterem, já na instância administrativa, as provas, presunções, ficções ou indícios contra eles levantados pelo Fisco*”⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ *Do lançamento do Direito Tributário Brasileiro*, p. 101.

⁴⁵⁵ *Apud Curso Constitucional de Direito Tributário*, p. 506.

⁴⁵⁶ *Curso Constitucional de Direito Tributário*, p. 506.

E nem se diga que o processo administrativo tributário, por nós entendido como o instrumento por meio do qual o Estado-juiz, em âmbito administrativo, tem o dever de pacificar o conflito entre Estado-parte e contribuinte, supriria tal direito incontornável de participação do contribuinte.

Contra esta assertiva reiteramos, em primeiro lugar, que não se pode ter, na atividade de fiscalização tributária, o lançamento do crédito tributário a qualquer custo, com a expectativa de que controvérsias sejam pacificadas no curso do processo administrativo tributário, tornando a lide regra ao invés de exceção. Conclusão de tal estirpe desabona por completo a eficiência imposta pelo artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, porquanto pressupõe o desenrolar, às custas do Estado⁴⁵⁷, de um procedimento e de um sucessivo processo acerca do mesmo tema. Da “máxima da economia na cobrança”, de Adam Smith, com base na qual capítulos atrás ingressamos num breve estudo do princípio da eficiência administrativa, já resultava evidente que o tributo deve ser projetado e arrecadado de tal forma que exija o menor número possível de fiscais com vista à otimização da arrecadação. O mesmo pode ser dito, à obviedade, em relação aos custos com pessoal, material, instalações e todas as demais despesas necessárias ao trâmite dos milhões de processos administrativos que atualmente tramitam por todos os tribunais administrativos tributários de nossos Entes Federativos.

E se a ineficiência administrativa decorrente da cultura do litígio acima apontada é danosa à administração, já frisamos que ela também o é ao contribuinte. A esse respeito, ora reiteremos que, em que pese a suspensão da exigibilidade do crédito tributário prescrita no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional⁴⁵⁸ e deflagrada por reclamações ou recursos apresentados nos termos da legislação própria, não há dúvida de que a simples existência do lançamento tributário já é por si só danosa ao contribuinte. Isso ocorre pelo fato de que, indubitavelmente, o crédito tributário constituído contra o contribuinte reduz a sua credibilidade perante a coletividade na escala do adimplemento fiscal, obstaculizando-lhe oportunidades econômicas e dificultando-lhe a prova de sua própria retidão fiscal, eis que, afora negócios jurídicos bastante simples e corriqueiros, ninguém mais se contenta com as certidões positivas com efeitos de negativa a que alude o

⁴⁵⁷ Ao lado da informalidade para o administrado e da busca pela verdade material, a gratuidade (ausência de cobrança de despesas processuais) é uma das notas distintivas do processo administrativo.

⁴⁵⁸ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...);

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...).”

artigo 206 CTN⁴⁵⁹ para a tomada da decisão negocial. Citem-se, por exemplo, operações de compra e venda ou incorporações, nas quais invariavelmente o outro pretense partícipe do negócio, receoso da sucessão tributária, ultrapassa a constatação de validade daquele citado documento de regularidade fiscal para a investigação do(s) crédito(s) tributário(s) lançado(s) e ainda discutidos em âmbito administrativo, cuja simples existência macula em menor ou maior grau a condição de regularidade fiscal do contribuinte.

Vê-se que, nessa situação, a administração fiscal compromete indiretamente a livre iniciativa, gerando ineficiência à atividade privada, a qual, por sua vez, reflete-se novamente em ineficiência para a própria tributação, eis que dificulta a própria ocorrência de novos negócios tributáveis.

Daí que, do ponto de vista da economia do tributo em linha com a máxima de Adam Smith, o que em dias atuais se espelha no Princípio da Eficiência Administrativa, a lide não só retira da própria administração uma parcela do produto da arrecadação, como também retira do próprio contribuinte, de forma indireta, seu patrimônio ou a possibilidade de incrementá-lo, impedindo também, em um efeito reflexo, o incremento da arrecadação.

Com efeito, temos como certo que, ainda que o processo administrativo tributário, como garantia constitucional que é, seja instrumento apto ao filtro entre os atos administrativos legais e os ilegais no bojo do seu intento de pacificação de conflitos, muito melhor tanto ao Estado quanto aos contribuintes é a inexistência do conflito, o qual, em linha com o interesse público que a arrecadação tributária conforma, pode ser evitado nos casos de lançamentos equivocados por meio de uma maior e mais efetiva participação do contribuinte no curso do procedimento de fiscalização tributária.

Por fim, se o Estado Democrático de Direito e seus desdobramentos, ao lado do Princípio da Eficiência Administrativa, impõem a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, essa participação é ainda capaz de produzir outros efeitos bastante desejados e consetâneos com tais vetores impositivos.

Ora estamos falando do almejado fim da perniciosa condição de acusado que acua o contribuinte e o torna impotente diante das indevidas dificuldades e opressões comumente verificadas em fiscalizações tributárias. A esse respeito, bem sabemos que atos administrativos que extrapolam seus limites e incorrem em arbitrariedades têm na

⁴⁵⁹ “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

legalidade o seu antídoto e no Judiciário o veículo de aplicação deste. Mesmo assim, na condição de mero objeto de fiscalização, o contribuinte não encontra meios de fazer valer seus direitos fundamentais, sofrendo agressões a seus direitos que dificultam o exercício de sua vida e de sua atividade econômica, a exemplo de visitas inoportunas, prazos diminutos e de difícil cumprimento, apreensão de documentos indispensáveis à consecução da atividade empresarial etc⁴⁶⁰.

É bem verdade – e isso já foi afirmado no presente trabalho - que o artigo 5º, parágrafo 1º, da Constituição Federal impõe aplicação imediata às normas prescritoras de direitos e garantias individuais. Todavia, sabemos que nem por isso a administração fiscal é uniforme em respeitar tais direitos ao aplicar a legislação tributária, muitas vezes solapando-os ao arrogar-se uma indevida superioridade que submete o contribuinte a desmandos em relação aos quais ele é indefeso, sendo certo que tais vícios procedimentais não constam do ato administrativo final e, portanto, desaparecem na penúmbra de que falamos quando em tela a imprescindibilidade do procedimento administrativo no subitem que a ele dedicamos.

Também nesse ponto a garantia do direito de participação do contribuinte retira-o da odiosa, mas frequente, situação de acusado para transformá-lo em partícipe da fiscalização tributária, equalizando a relação e possibilitando ao contribuinte que, em caso de desrespeito a algum direito individual, esteja ele confiante de que possui direitos incontornáveis e que deve fazê-los valer.

Acerca desse tema, Paulo de Barros Carvalho assim já se manifestou: *“Neste ponto, tenho que é necessária a elaboração de planos gerais de fiscalização, imperativo do equilíbrio entre os direitos da Administração e do administrado, como se pode verificar do trabalho daqueles que reivindicam um “Código de Defesa do Contribuinte”. A publicidade dos critérios em lei se converte em condição necessária para que a sua aplicação por parte dos contribuintes possa ser controlada, comportando assim a possibilidade de impugnação da discricionariedade administrativa por desvio de poder. A fiscalização deve exercer-se com estrita observância dos direitos e garantias*

⁴⁶⁰ A menor onerosidade ao contribuinte está prevista no Projeto de Lei Complementar nº 38/2007, de autoria do Senador Sandro Mabel: “Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial, atendendo ao hoje disposto nos artigos 106 a 112 do Código Tributário Nacional e artigos 620 do Código de Processo Civil”.

*individuais, devendo evitar-se o uso distorcido desse instrumento como expediente sancionatório, além do respeito ao direito de intimidade, que há de ser exigido*⁴⁶¹.

Evidentemente nós nada temos a opor ao perfilamento de direitos dos contribuintes em estatutos próprios, consicentes que somos de que seu efeito didático alcançaria tanto agentes da administração fiscal quanto os contribuintes. Assim já fizeram outros países, dos quais ora citamos Espanha⁴⁶², Itália⁴⁶³ e México⁴⁶⁴, em cujos estatutos há

⁴⁶¹ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 929.

⁴⁶² “LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES. LEY 1/1998. 26 DE FEBRERO DEL 1998

Capítulo I:

Principios generales y derechos de los contribuyentes

Art. 3.º Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

(...)

j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

k) **Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.**

l) **Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución.**

m) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

n) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.

CAPITULO IV

Derechos y garantías en los procedimientos tributarios

Art. 21. **Alegaciones. Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.**

Art. 22. **Audiencia al interesado.**

1. **En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho.**

2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.

Capítulo VII

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Art. 34. Procedimiento separado.

1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

2. **Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.**

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

Capítulo VIII

Recursos y reclamaciones

Art. 36. Derecho a recurrir. Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.
(...)” (negritos acrecidos)

⁴⁶³ Legge 27 luglio 2000, n.212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente
(Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 31 luglio 2000, n.117)
www.parlamento.it

Articolo 6.

(Conoscenza degli atti e semplificazione)

(...)

5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

(...)

Articolo 12.

(Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Articolo 13.

(Garante del contribuente)

1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.

(...)

6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i

resguardo expreso do direito de participação do contribuinte em procedimento de fiscalização tributária, além do direito de apresentação de defesas, impugnações, recursos ou reclamações.

Aliás, reputamos que tais medidas devem ser implementadas, no Brasil, em âmbito federal, nos âmbitos estaduais e também nos municipais, embora os conhecidos projetos de Códigos de Defesa dos Contribuintes ou o sempre comentado “Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo” sejam muito pouco úteis nesse ponto. A esse propósito, podemos citar o Projeto de Lei n. 2557/2011⁴⁶⁵, de autoria do Deputado Laercio Oliveira (PR-SE), em cujo pretenso preâmbulo “Institui o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro” e em cujas justificativas está expressamente esclarecido que ele teve como modelo o Estatuto Paulista⁴⁶⁶, ora também tomado como exemplo, haja vista que ambos nada dispõem a respeito de garantias à participação do contribuinte em procedimentos de fiscalização. Já com maior ineditismo quanto ao direito

quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonchè agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonchè l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge.

(...).”

⁴⁶⁴LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión Nueva Ley DOF 23-06-2005

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 2º.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

(...)

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

CAPÍTULO V

Medios de defensa del contribuyente

Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

(...).”

⁴⁶⁵ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=524272>, em 29 de dezembro de 2012.

⁴⁶⁶ <http://www.fazenda.sp.gov.br/ouvidoria/legis04.shtm>, em 29 de dezembro de 2012.

do contribuinte a alguma participação no procedimento de fiscalização tributária, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 38/2007, de autoria do deputado Sandro Mabel (PMDB/GO), previa um singelo direito de defesa prévia apenas ao final do procedimento de fiscalização⁴⁶⁷, cuja inspiração provavelmente fora o antecedente Projeto de Lei Complementar do Senado (PLP) nº 646/1999, do então senador Jorge Bornhausen (DEM/SC), eis que dispositivo de mesma numeração nele veiculava tal garantia quase de forma idêntica⁴⁶⁸. Porém, este Projeto acabou arquivado após anos de tramitação, ao passo que aquele restou anexado ao PLP 194/2001, do deputado Chico da Princesa (PSDB/PR), o qual nada dispõe acerca do direito fundamental ora bradado.

De qualquer forma, com ou sem disposições infraconstitucionais que o prevejam, estamos convencidos de que o direito de participação do contribuinte nos procedimentos de fiscalização tributária que são de seu interesse – produzindo provas que entender cabíveis e manifestando-se sobre toda e qualquer prova coletada pela administração – já está contemplado no rol de garantias constitucionais que o assiste. De outro lado, julgamos que tal direito ainda não se encontra devidamente consignado na doutrina tributária, que no mais das vezes vê-se satisfeita apenas com o devido processo legal em sua acepção meramente formal, acompanhado da ampla defesa e do contraditório em processo administrativo, ou seja, com a participação do contribuinte já depois de expedida a decisão da administração, em ambiente litigioso, sendo certo, ademais, que, no campo da jurisprudência, a questão ainda sequer foi tangenciada.

Destarte, o maior objetivo do presente trabalho é justamente lançar luz sobre o tema, incentivando o debate e, assim esperamos, atribuindo ao efetivo direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária a aplicação imediata que lhe garante a Constituição Federal de 1988.

⁴⁶⁷ “Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 30(trinta) dias a contar da intimação que seguir-se-á ao encerramento do procedimento fiscalizatório. Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.” (http://www.direitosdocontribuinte.com.br/codigo_defesa_contribuinte_2007.htm, em 29 de dezembro de 2012).

⁴⁶⁸ “Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação. Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.” (http://www.direitosdocontribuinte.com.br/lc646_03.htm, em 29 de dezembro de 2012)

VII.2. PRINCÍPIOS INQUISITIVO E CONTRADITÓRIO: INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE E VALÊNCIAS DOS REFERIDOS PRINCÍPIOS NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quando em estudo o procedimento administrativo de fiscalização tributária, qualquer que seja a fonte doutrinária, é impossível não depararmos com a afirmação de que tal atividade é informada pelo princípio inquisitivo ou inquisitório.

Nas palavras de Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, a condução da fiscalização à luz do princípio inquisitivo “*Significa que o fato tributário será apurado ex officio, devendo a autoridade administrativa presidir a determinação do modo e a extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pelas partes*”⁴⁶⁹. Por sua vez, ensina Alberto Xavier que: “(...) *de entre os caracteres gerais que se podem individualizar neste tipo de procedimento sobressai, desde logo, a sua natureza marcadamente inquisitória, no que toca às provas e ao objeto processual. Na verdade, nenhuma das manifestações que pode assumir o princípio dispositivo tem qualquer relevo no campo do direito tributário (...)*”⁴⁷⁰.

Dessa última declaração salta-nos aos olhos um ponto de partida: o princípio inquisitivo tem como contraponto, sob uma perspectiva processual, mais precisamente processual civil, o princípio dispositivo. Todavia, na seara processual penal, oposição diferente faz-se ao princípio inquisitivo, afirmando-se que, com a garantista Constituição Federal de 1988, ele teria sido substituído pelo sistema acusatório. Cabe-nos, pois, definir tais questões com vistas a uma análise mais precisa da inquisitorialidade comumente atribuída ao procedimento de fiscalização tributária.

Antes, porém, havemos de ressaltar que, mais uma vez, ingressamos em seara alheia à nossa especialidade, razão pela qual buscaremos em doutrinadores de prestígio a orientação que buscamos, o que evidentemente faremos sem qualquer cunho crítico, com vistas a extrair de tais lições algo que sirva à nossa investigação sobre o procedimento administrativo de fiscalização tributária.

⁴⁶⁹Do lançamento tributário – execução e controle, p. 114

⁴⁷⁰Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 107.

Iniciemos esse nosso intento com Antonio Carlos de Araujo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, quem, salientando as inconveniências do processo inquisitivo, assim o descrevem: “(...) *No processo inquisitivo, onde as funções de acusar, defender e julgar encontram-se enfeixadas em um único órgão, é o juiz que inicia de ofício o processo, que recolhe as provas e que, a final, profere a decisão*”⁴⁷¹. Já quanto ao princípio dispositivo, os mesmos autores assim o definem: “*O princípio dispositivo consiste na regra de que o juiz depende, na instrução da causa, da iniciativa das partes quanto às provas e às alegações em que se fundamentará a decisão (...)*”⁴⁷².

Bem já dissemos no presente trabalho que o Estado, no exercício da função administrativa tributária de fiscalização, é parte, à qual compete, porém, a aplicação do ordenamento jurídico no caso concreto, para o que emana, ao final do procedimento que caracteriza sua atividade, uma decisão estatal, a exemplo do lançamento tributário. Sendo, pois, seu “dever-poder” aplicar o ordenamento jurídico ao caso concreto com que se depara a administração, é evidente que, no mais das vezes, deve ser sua a iniciativa de ação, como sói acontecer no procedimento de fiscalização tributária. Com efeito, diferentemente do processo civil, temos, no procedimento de fiscalização tributária, a iniciativa de ofício, a partir da qual, assemelhando-se ao processo civil, em ambos surge a oficiosidade de condução (impulso oficial).

Ainda em análise do processo civil, no qual vigora a inércia da jurisdição, a doutrina comumente utiliza a expressão “princípio inquisitivo”, não como a já repudiada concentração nas mãos de um só órgão as funções de acusar, processar e julgar, mas como competência do juiz para definição do modo e da extensão da coleta probatória, como bem demonstra Dinamarco: “*Embora seja sempre franqueada aos próprios interessados a mais ampla liberdade de agir, sendo exclusivamente seu o juízo sobre a conveniência e oportunidade da instauração do processo em busca da tutela jurisdicional (...), uma vez formado este a tendência moderna é reforçar os poderes de direção e impulso do juiz. Não há oposição, contraste ou conflito entre a disponibilidade da tutela jurisdicional, que repudia a instauração de processos-de-ofício pelo juiz; e o princípio inquisitivo, responsável pela efetividade do próprio poder jurisdicional estatal a ser exercido sempre que provocado. (...)*”⁴⁷³.

⁴⁷¹ *Teoria Geral do Processo*, p. 58.

⁴⁷² *Teoria Geral do Processo*, p. 64.

⁴⁷³ *Instituições de Direito Processual Civil*, v. I, pp. 238-239.

Esclarecendo um pouco mais o conteúdo inquisitivo desse dever de condução processual do juiz, explica José Roberto dos Santos Bedaque: *“Os sujeitos parciais do processo podem estabelecer limites quanto aos fatos a serem examinados pelo juiz, não em relação aos meios de prova que ele entender necessários à formação de seu convencimento. E não se trata de atividade meramente supletiva. Deve o juiz atuar de forma dinâmica, visando a produzir nos autos retrato fiel da realidade jurídico-material. (...) No que se refere à participação do juiz na formação do conjunto probatório, o Código de Processo Civil brasileiro adotou, sem qualquer sombra de dúvida, o modelo-europeu-continental do inquisitorial system, repelindo o adversarial system do sistema anglo-saxão”*⁴⁷⁴.

Por conseguinte, se, no Processo Civil Brasileiro, o princípio inquisitivo (iniciativa probatória do Estado) tinha no princípio dispositivo seu oposto (iniciativa probatória das partes), bem vemos que modernamente ambos têm aplicação em tal seara. Ou seja, pelo princípio dispositivo, às partes cabe a iniciativa de delimitar o terreno fático de atuação do juiz, o qual, por sua vez, conduz o modo e a profundidade de reconstrução dos fatos com vistas obviamente à distribuição de justiça. E disso obviamente não surge empecilho algum à efetividade do princípio contraditório constitucionalmente garantido (art. 5º, LV, CF/88), como bem apontado pela doutrina especializada.

Noutro giro, a questão é colocada de forma diferente no âmbito processual penal. Discute-se na doutrina especializada se a investigação administrativa conduzida pelo Estado via inquérito policial ainda seria iluminada pelo princípio inquisitivo ou se, atualmente, com o advento da Constituição Federal de 1988 e a decorrente consolidação do Estado Democrático de Direito, tal princípio teria sido substituído pelo acusatório tanto nessa fase pré-processual quanto no sistema processual penal como um todo, por força do qual os direitos fundamentais do “investigado” seriam garantidos, entre eles o contraditório.

A esse respeito, como representante de parte da doutrina que entende obrigatório o contraditório mesmo no curso do inquérito, assevera Rogério Lauria Tucci que *“(...) a contraditoriedade da investigação criminal consiste num direito fundamental do imputado, direito esse que, por ser ‘um elemento decisivo do processo penal’, não pode ser transformado, em nenhuma hipótese, em ‘mero requisito formal’; e cuja observância,*

⁴⁷⁴ *Poderes Instrutórios do Juiz*, pp. 102-103.

*por isso, se impõe, sob pena de nulidade dos atos procedimentais praticados sem a efetiva assistência do defensor técnico constituído pelo indiciado, ou público (cf., também, arts. 5º, LXXIV, e 134 da CF)*⁴⁷⁵.

Entretanto, outra parte da doutrina, afirmando que o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988 alude a “processo administrativo ou judicial” e a “acusados em geral”, mas que a fase de inquérito não representaria processo e que nela não haveria acusado, mas imputado, conclui que nela não se aplica o contraditório. Todavia, mesmo essa parte da doutrina, entendendo não haver espaço no inquérito para o contraditório entendido como o embate dialético das partes para decisão de um terceiro sujeito imparcial, reconhece que, com a Constituição de 1988, há de haver participação do interessado. Essa é a doutrina de Antonio Scarance Fernandes, para quem “(...) há, sem dúvida, necessidade de se admitir a atuação da defesa na investigação, ainda que não se exija o contraditório, ou seja, ainda que não se imponha a necessidade de prévia intimação dos atos a serem realizados”⁴⁷⁶.

Nesses termos, independentemente da doutrina processual penal que se siga a partir dos mestres acima cotejados, a participação do interessado faz-se indispensável no inquérito policial, ao qual se passa a atribuir verdadeira condição de parte, abrandando-se o cunho inquisitivo que o excluía dessa condição. Em outros termos, a Constituição Federal garante, também ao “imputado”, o direito à participação na coleta probatória conduzida pelo Estado, à semelhança do que ora propomos para o procedimento administrativo de fiscalização tributária.

Diante dessas considerações atinentes ao Direito Processual Civil e ao Direito Processual Penal, notamos que não se verifica um total abando do uso da expressão “princípio inquisitivo”, mas, por outro lado, igualmente percebemos que ele não mais ostenta a característica de objetivação do interessado, a quem se garante o inarredável direito de participação como sujeito parcial que é.

A propósito, ressaltamos que, a par da diferença quanto à iniciativa, eis que a jurisdição é inerte e a administração age de ofício, tanto ao juiz como ao agente da administração cabe a condução do procedimento, ostentando ambos essa característica inquisitiva na persecução probatória, o que pode e deve muito bem conviver com a condição de parte própria da relação jurídica que vincula Estado e particular tanto em

⁴⁷⁵ *Direitos e garantias individuais no Processo Penal brasileiro*, pp. 389-390.

⁴⁷⁶ *Processo Penal Constitucional*, pp. 64-65.

âmbito processual quanto na atividade administrativa de fiscalização tributária, eis que, tal qual a função jurisdicional, a função administrativa tem também por finalidade a aplicação do ordenamento jurídico, como já exposto no item precedente.

Pois bem. Uma vez exposto que o princípio inquisitivo deve ser visto com temperamentos em qualquer seara, seja a processual civil, seja a processual penal, seja a procedimental administrativa, urge em poucas linhas, apenas a título de arremate, conciliarmos tal orientação do procedimento de fiscalização tributária com a participação do contribuinte.

Em trecho da obra que muito nos agrada do português David Duarte, ele assim define sob o ponto de vista de seu conteúdo o que chama de “norma de contraditório procedimental administrativo”, bem a relacionando com a norma do inquisitório que ilumina a atuação da administração: *“As normas regra que servem de base à generalização que permite sustentar a existência (e a vigência) da norma do contraditório procedimental administrativo são, essencialmente, as que estabelecem uma tendencial igualização de oportunidades entre o órgão responsável pelo procedimento e os interessados procedimentais na realização das tarefas instrutórias, e muito em particular no que diz respeito à possibilidade de os interessados procedimentais poderem intervir nas diligências adoptadas com meios de se pronunciarem sobre a informação recolhida, apresentando a sua versão da realidade. As normas em causa são, por isso, todas as que distribuem pelos interessados procedimentais o que decorre para o órgão responsável pelo procedimento da norma do inquisitório, na parte que lhe imputa o dever de realizar tarefas materialmente instrutórias: a recolha de informação e a preparação da norma ou decisão conclusiva é um dever seu, mas são várias as normas que tanto permitem que os restantes sujeitos procedimentais possam intervir na realização interna e externa de tarefas instrutórias, como também são várias as normas que os habilitam a pronunciarem-se sobre o objeto do procedimento (e, assim, sobre a informação recolhida)”*⁴⁷⁷.

Importando esta doutrina para o direito pátrio, já repetimos exaustivamente ao longo do presente trabalho que o direito de participação do contribuinte no procedimento administrativo de fiscalização tributária deflui diretamente da Constituição Federal de 1988, cumulativamente do *caput* de seu artigo 1º (Estado Democrático de Direito) e inciso III (dignidade da pessoa humana), do artigo 5º, incisos XXXIII (direito a

⁴⁷⁷ *A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória*, p. 667.

informações de seu interesse), XXXIV, alínea *a* (direito de petição), LIV (devido processo legal substantivo), LV (contraditório e ampla defesa aos acusados em geral) e parágrafos 1º (aplicação imediata dos direitos e garantias fundamentais) e 2º (incorporação de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela CF/88), bem como do artigo 37, *caput* (especialmente legalidade, impessoalidade, moralidade – de que decorrem a imparcialidade, a lealdade e a boa-fé objetiva - e eficiência). Eis, portanto, as normas constitucionais pátrias que, nos dizeres de David Duarte, “*distribuem pelos interessados procedimentais o que decorre para o órgão responsável pelo procedimento da norma do inquisitório*”, os direitos à produção probatória e à manifestação sobre as provas coletadas pela administração.

Não se trata, portanto, do direito a um contraditório pré-ordenado à vista do Estrado-juiz a quem cabe decidir, mas de um contraditório compatível com a discricionariedade característica do procedimento administrativo, de modo que ao interessado caiba sempre manifestar-se sobre as provas cuja produção insere-se no campo de liberdade do agente administrativo, podendo ainda também produzir as provas que entender necessárias à decisão a ser tomada pelo Estado-parte (administração), que haverá de levá-las previamente em consideração.

Mais uma vez valendo-nos da profunda obra de David Duarte, toca ele o cerne da questão, novamente compatibilizando o princípio inquisitivo que norteia a atividade administrativa com a garantia do princípio do contraditório ao interessado: “*A norma do contraditório procedimental administrativo, na soma destas vertentes e, globalmente, na estrita configuração resultante de constituir um sentido de generalização de normas regra da qual se retiram expressões localizadas no mesmo, estabelece na sua estatuição, conseqüentemente, um efeito relativo a os interessados procedimentais se manifestarem sobre a informação recolhida, seja qual for a sua proveniência, bem como a forma interna ou externa em que se processa essa captação, facultando aos mesmos a possibilidade de assim contraporem as suas leituras e perspectivas sobre o objecto procedimental. A atribuição aos interessados dessa faculdade deve ser vista, no entanto, no sentido mais amplo que possa conter, dado que a intervenção dos interessados na instrução, que a norma em causa cobre, tanto se manifesta na mera apreciação dos elementos de facto alheios (administrativos e de outros interessados), como na acção em que participam nas iniciativas instrutórias oficiosas ou em que fornecem elementos de facto (ou prova destes) de forma autônoma: o efeito da norma é, por isso, a manifestação*

de posições subjectivas sobre a informação recolhida e sobre o próprio processo de recolha (horizontal ou verticalmente)”⁴⁷⁸.

Como bem dito pelo autor português, a participação do interessado – no nosso caso, possível contribuinte – deve fazer-se presente tanto no fornecimento de provas quanto em manifestação sobre as provas coletadas pela administração e, ainda, sobre o modo como foram coletadas, o que se presta tanto para demarcação dos limites impostos a essa discricionariedade (garantia aos direitos fundamentais) quanto para otimização da instrução probatória com vistas a uma melhor decisão (eficiência), com o que concorda David Duarte: “(...) *A norma em causa constitui, por conseguinte, uma indicação normativa que aponta no sentido de o exercício da discricionariedade instrutória dever criar oportunidades de intervenção externa, o que significa que da norma resulta uma evidente censura normativa do exercício da discricionariedade que não associa os interessados aos processos de recolha de informação ou que lhes subtrai a informação adquirida (ou o espaço de a contradizerem). A norma é também, como decorre do que se referiu, uma indicação normativa que protege as alternativas instrutórias que melhor maximizem a discutibilidade da informação incorporado ao procedimento*”⁴⁷⁹.

Em outros termos, com base na lição supra ora repisamos que, mesmo em procedimento oficioso de coleta de prova ou inquisitivo (como se queira), o direito dos administrados de “contraporem as suas leituras e perspectivas sobre o objecto procedimental”, “no sentido mais amplo que possa conter”, é a eles garantido por diversas normas emanadas da Constituição Federal de 1988 e que constituem direitos fundamentais. Ademais, se se queira atribuir a esse direito de participação o nome “contraditório”, mesmo não havendo distinção entre o Estado que é parte e o Estado que decide, isso pouco importa, desde que, no curso do procedimento administrativo de fiscalização tributária, o contribuinte seja efetivamente tratado como parte e não como objeto, do que decorre sua situação de igualdade com a administração e seu consequente direito de participação, sem

⁴⁷⁸ *A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória*, p. 669.

⁴⁷⁹ *A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória*, pp. 671-672. O autor ainda aborda, na sequência, o que denomina “norma de participação”, a qual consta do artigo 8º do Código do Procedimento Administrativo Português e que, segundo ele, “(...) não se sobrepõe (...) com a norma do contraditório, que, como visto, tutela em termos amplos qualquer forma de intervenção, e que se apresenta deste modo (muito pertinentemente, no contexto das atuais concepções paritárias dos sujeitos procedimentais) como a matriz procedimental da qual a participação constitui mera especificação” (*A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória*, p. 679).

o que tal atividade administrativa não estará em linha com o Estado Democrático de Direito.

VII.3. CONTROLE E NULIDADE

Admitido o inarredável componente discricionário dos atos de fiscalização que convive naturalmente com o caráter vinculado do ato de lançamento do crédito tributário, ora abordaremos os limites dessa discricionariedade, os quais se erguem basicamente da já anunciada constitucionalização dessa relação em âmbito administrativo.

Em outros termos, a par da legalidade, também outros direitos e garantias individuais trazidos à ação pelo Estado Democrático de Direito, que impõe a condição de sujeito parcial do procedimento de fiscalização ao contribuinte, e protegidos pelo princípio do devido processo legal substantivo e pelo decorrente princípio da razoabilidade, assim como pelo princípio da proporcionalidade, representam limites à discricionariedade dos atos de fiscalização tributária. Em especial ora nos interessa, em coerência com o objeto de nosso estudo, apenas o limite que obriga a administração a ouvir sempre o contribuinte sobre os fatos colhidos (vertidos em linguagem jurídica) e de receber e considerar as provas por ele produzidas antes da decisão estatal, sem o que não lhe restará assegurada uma efetiva participação no procedimento de fiscalização tributária.

Nesse momento surge novamente oportuna a lição de Paulo Otero algures transcrita e que prega a vinculação do ato administração não apenas à lei diretamente superior, mas também ao sistema: “(...) a vinculação da Administração Pública à legalidade, segundo decorre de uma concepção sistemática, determina que cada acto jurídico dela integrante se tenha sempre de mostrar “sintonizado” com o sistema, sabendo-se que qualquer “falta de sintonia” interna se encontra condenada a ser erradicada da ordem jurídica”⁴⁸⁰.

E sobre a sintonia da administração com o ordenamento jurídico, vejamos o que aponta Marça Justen Filho: “Toda e qualquer decisão estatal terá de ser antecedida da oportunidade de manifestação dos interessados. O contraditório abrange a possibilidade de defesa prévia pelo interessado, de sua audiência em vista de todos os eventos e de produção das provas adequadas à defesa. (...) Também haveria frustração do princípio da ampla defesa se a audiência do particular fosse posterior à prática do ato estatal. Não existe ampla defesa quando apenas se assegura a garantia do recurso, sem oportunidade

⁴⁸⁰ Legalidade e Administração Pública. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade, p. 210.

*para manifestação prévia. Ou seja, a participação do interessado tem de ser efetiva e real. Tal não se passa quando a Administração já formulou antecipadamente suas decisões e se restringe a conceder ao particular a oportunidade de manifestar-se para manter uma aparência de impessoalidade*⁴⁸¹.

Ora tratamos, portanto, da aludida erradicação, da ordem jurídica, tal qual bradada por David Duarte, de atos da administração fiscal descompassados com o ordenamento jurídico no que atina à participação do contribuinte nos procedimentos de fiscalização, a qual deve ser efetiva e real, como bem assevera Marçal Justen Filho.

Já foi dito e não se faz mais necessário repetir que nós entendemos que tal direito dos contribuintes deflui da comunhão de diversos direitos individuais e limites impostos constitucionalmente à administração. Conseqüentemente, o desrespeito ao direito de participação do contribuinte no curso do procedimento de fiscalização - assim entendidas a mitigação de seu direito de participar das diligências probatórias e de produzir provas, bem como a não oportunização ao direito de manifestação sobre as provas colhidas pela administração ou a falta de análise de tal manifestação previamente à decisão administrativa - implica ofensa direta aos mandamentos constitucionais que conformam esse direito, impondo a correção do vício pela própria administração ou pelo Judiciário.

Acerca do controle do ato administrativo pela própria administração, diversas manifestações do Supremo Tribunal Federal levaram-no a editar as Súmulas nº 346 e nº 473. O Enunciado da primeira é o seguinte: “*A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos*”. Mais abrangente, o Enunciado da segunda dita o seguinte: “*A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial*”.

Excetuando a hipótese de revogação do ato por motivo de conveniência e oportunidade - o que não nos interessa, seja pelo fato de que o caráter vinculado do lançamento não permite a revogação do ato, seja pelo fato de que, quanto aos atos discricionários de fiscalização descompassados com o direito de participação do contribuinte, não se pode falar de revogação, eis que esta se aplica somente a atos válidos - , dos Enunciados Sumulares acima transcritos nós inferimos que o ato malsinado de que

⁴⁸¹ *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*, pp. 75-76.

ora tratamos, atinente à mitigação do direito do contribuinte de efetiva participação na fiscalização tributária, pode ser anulado pela própria administração ou pelo Judiciário.

Incumbe-nos apontar, desse modo, a que tipo de vício refere-se esse desrespeito ao direito de participação do contribuinte na fiscalização tributária, para então enveredarmos-nos sobre os meios de correção.

A propósito da classificação do vício que acomete o ato administrativo que solapa o direito de participação do contribuinte na fiscalização tributária tal qual ora defendemos, acreditamos que se trata, à primeira evidência, de vício de forma, haja vista a incompletude da forma procedimental que lhe é própria, na qual se obsta a participação do contribuinte tal qual lhe é garantida pelo ordenamento jurídico. Este vício encontra descrição normativa no artigo 2º, parágrafo único, alínea *b*, da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, a qual regula a ação popular: “*Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: (...) b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (...)*”. Ora, se à luz de todos os princípios e garantias constitucionais anteriormente perfilados a forma procedimental da atuação administrativa tem como mote a participação dos interessados – seja para defesa de direitos fundamentais, seja para maior eficácia da atividade administrativa -, qualquer vedação ou mitigação a essa participação implica, a nosso ver, vício de forma, haja vista que se trata de formalidade indispensável.

Entretanto, imaginamos que contra isso devem erguer-se alguns de menor espírito sob a alegação de que o vício de forma relaciona-se exclusivamente ao descumprimento de iter expressamente prescrito na lei que outorga competência à administração para expedição do ato. No caso do lançamento tributário, seria vício de forma, por exemplo, a ausência de intimação do contribuinte.

Com isso não concordamos, mas, em adendo, a nosso ver, qualquer óbice ou mitigação do direito de efetiva e ampla participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária conforma ainda desvio de poder, eis que a finalidade do ato, assim entendido o interesse público como concretização de todo o ordenamento jurídico, vê-se maculada.

Remetendo nossa atenção mais uma vez ao artigo 2º, parágrafo único, da Lei nº 4.717/65, ali percebemos, em sua alínea *e*, também uma descrição para o vício quanto à finalidade do ato administrativo: “*Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-*

ão as seguintes normas: (...) e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.

Tal prescrição legal, ao fazer expressa menção à regra de competência, poderia municiar ainda mais aqueles de menor espírito anteriormente mencionados. Porém, contra uma interpretação tacanha do vício de finalidade são fulminantes os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro acerca da referida alínea e: “O conceito legal está incompleto. Quando se fala em finalidade do ato administrativo como um dos elementos essenciais à sua própria existência e validade, consideram-se dois sentidos: 1) em sentido amplo, corresponde a um resultado de interesse público; nesse sentido se diz que o ato administrativo tem que ter sempre finalidade pública, ou seja, tem que atender ao interesse público; 2) em sentido estrito, finalidade é o resultado específico que cada ato deve produzir, conforme definido na lei; nesse sentido se diz que a finalidade do ato administrativo é sempre a que decorre explícita ou implicitamente da lei”⁴⁸². E, com base nesse duplo sentido da finalidade, completa a administrativista: “(...) pode-se dizer que ocorre desvio de poder quando o agente pratica o ato com inobservância do interesse público ou com objetivo diverso daquele previsto explícita ou implicitamente na lei (...)”⁴⁸³.

Daí que, repisando que o procedimento de fiscalização tributária não tem como finalidade a arrecadação, mas sim o interesse público representado tanto pela constituição do crédito tributário nos limites da estrita legalidade quanto pela efetivação dos direitos fundamentais, concluímos que o procedimento de fiscalização tributária em que não se respeita o direito a uma participação efetiva do contribuinte, em igualdade de partes com a administração, não atende ao interesse público em seu sentido amplo, na acepção que nos fornece Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Trata-se, pois, não somente de um vício de forma, mas de um vício quanto ao sujeito, qual seja o agente administrativo condutor do processo de fiscalização, o qual se desvia da finalidade pública com mira no interesse da fazenda ou em qualquer outro interesse diverso do interesse público. Com isso, acreditamos ter caracterizado o vício procedimental atinente à obstaculização ou à mitigação do direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária.

⁴⁸² *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, p. 227.

⁴⁸³ *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, pp. 227-228.

Noutro giro, quanto às formas de controle inicialmente indicadas – declaração de nulidade pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário -, ambas são possíveis, mas havemos de distinguir o momento em que alegado o vício pelo interessado: se imediatamente, antes da finalização do procedimento de fiscalização e eventual lançamento tributário e aplicação de sanção; se após o lançamento, pela via do processo administrativo; se após o lançamento, pela via do processo judicial.

Em primeiro lugar, se, durante o procedimento de fiscalização, o direito de participação do contribuinte for maculado, poderá ele, ainda no seu curso, dirigir-se formalmente à autoridade superior, a quem cabe corrigir pontualmente o vício, declarando a nulidade do ato que tenha negado o referido direito em alguma de suas formas e possibilidades, aplicando consecutivamente esse direito fundamental. Esta possibilidade decorre diretamente do princípio da hierarquia aplicável à função administrativa em conjugação com o direito de petição constitucionalmente garantido pelo artigo 5º, XXXIV, alínea *a*, da Constituição Federal, apesar da usual carência de norma expressa nesse sentido nas disposições regulamentares de procedimentos de fiscalização tributária⁴⁸⁴.

Ademais, se não atendido por superior hierárquico ou caso prefira desde logo, o contribuinte pode socorrer-se do Poder Judiciário contra a indevida restrição ao seu direito de participação. Qualquer que seja a via procedimental eleita pelo contribuinte, é certo que o Direito Processual Civil prevê a possibilidade de concessão de tutela de urgência apta à correção imediata do vício, a exemplo da medida liminar no mandado de segurança assegurado no artigo 5º, inciso LXIX, da Lei Maior contra ilegalidade ou abuso de poder por autoridade pública, por força da qual o juiz pode e deve impor à

⁴⁸⁴ Por exemplo, a Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 (DOU de 30.6.2011), a qual “Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”, nada prescreve quanto a desvios dos agentes e formas de controle administrativo de tais atos. Ainda em âmbito federal, o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 (DOU de 11.1.2001), em seu artigo 12, dispõe: “O sujeito passivo que se considerar prejudicado por uso indevido das informações requisitadas, nos termos deste Decreto, ou por abuso da autoridade requisitante, poderá dirigir representação ao Corregedor-Geral da Secretaria da Receita Federal, com vistas à apuração do fato e, se for o caso, à aplicação de penalidades cabíveis ao servidor responsável pela infração”. Todavia, a par do procedimento disciplinar, tal Decreto nada diz sobre o ato viciado. De outro lado, o já mencionado Projeto de Lei Complementar nº 194/2001 prescreve, em seu artigo 2º, inciso II, que “São direitos do sujeito passivo (...) ter acesso ao superior hierárquico quando não se sentir apropriadamente atendido (...)” (<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD03ABR2001.pdf#page=15>, em 29 de dezembro de 2012), ao passo que o também já aludido Projeto de Lei 2557/2011 impõe, no inciso XVIII de seu artigo 4º, que “São direitos do contribuinte (...) o encaminhamento, sem qualquer ônus, de petição contra ilegalidade ou abuso de poder ou para defesa de seus direitos (...)” (http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=931511&filename=PL+2557/2011, em 29 de dezembro de 2012).

administração o regular curso do procedimento em que Estado e contribuinte afiguram-se como sujeitos parciais em pé de igualdade.

A seu turno, se já encerrado o procedimento de fiscalização sem qualquer lançamento tributário, nenhum prejuízo advirá ao interessado do vício ocorrido em seu curso. Contudo, já expedida a norma individual e concreta de lançamento, o vício atinente à ofensa ao direito de participação do contribuinte pode e deve ser alegado em competente defesa, cabendo aos órgãos julgadores, se constatado o vício por ausência de resposta a tentativas do contribuinte de participar do procedimento ou mesmo por ausência de intimações fiscais para manifestação do contribuinte sobre fatos apurados, anular o lançamento por vício formal.

Tal medida, além de seu conteúdo didático, atende ao interesse público por garantir que o contribuinte possa exercer seu direito fundamental, ao mesmo tempo em que não causa qualquer lesão ao Erário, eis que o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional garante à administração a oportunidade de efetuar outro lançamento – após procedimento escoreito – em novo quinquênio⁴⁸⁵.

A esse propósito, vale anotarmos ainda que os órgãos julgadores da administração poderão avançar para as demais alegações das partes processuais se analisado e motivadamente afastado o alegado vício por inoccorrência ou se tal vício não for prejudicial ao contribuinte, o que somente ocorrerá em caso de cancelamento do lançamento por outra razão. Ou seja, os órgãos julgadores são obrigados a apreciar a preliminar de nulidade do procedimento, a qual somente pode deixar de ser acatada por constatação motivada de sua inoccorrência, por exemplo, se comprovado que a administração franqueou oportunidades de participação ao contribuinte e este manteve-se inerte, ou se outra causa de nulidade do lançamento for acatada, como, por exemplo, a decadência ou a inoccorrência do suporte fático nos termos da regra-matriz de incidência, vícios estes materiais e que, portanto, são mais favoráveis ao contribuinte por não franquearem à administração oportunidade para refazimento do lançamento.

⁴⁸⁵ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Por fim, preferindo lançar-se diretamente à via judicial ou desejando fazê-lo após regular processo administrativo em que tenha sido derrotado, o contribuinte pode e deve alegar em sua ação judicial o vício no procedimento por ofensa a seu direito constitucional de participação, aplicando-se aos órgãos jurisdicionais a mesma pauta acima descrita para os órgãos julgadores administrativos.

Todavia, a respeito do controle judicial dos atos da administração tributária, vale apontarmos, em adendo a tudo o que já dissemos em item antecedente e próprio ao controle dos atos administrativos, que, seja sob as vestes de vício de forma, seja caracterizado como desvio de poder, ao Judiciário cabe censurar o ato administrativo sem qualquer restrição.

Sobre esse tema, impende transcrevermos sucinta narrativa histórica da evolução do controle judicial dos atos administrativos da lavra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “(...) *houve uma primeira fase de imunidade jurisdicional, correspondente ao período em que o poder discricionário era considerado um poder político (...). Depois vem uma segunda fase em que o Poder Judiciário passou a controlar os atos da Administração, porém, de forma limitada, porque praticamente apreciava os vícios de competência e de forma; o controle era o mais simples possível. Mais uma avanço e se elaborou a teoria do desvio de poder e, logo em seguida, a teoria dos motivos determinantes. (...) Com relação especificamente à teoria do desvio de poder, o avanço foi muito grande, porque permitiu uma considerável ampliação do controle jurisdicional; essa teoria foi uma das portas abertas para permitir que o Judiciário pudesse controlar o interesse público, a finalidade do ato*”⁴⁸⁶.

Diante disso, vê-se que, para além do vício de forma, ao Judiciário cabe igualmente perscrutar e censurar o ato por desvio de finalidade, como bem diz Celso Antônio Bandeira de Mello: “(...) *O controle dos atos discricionários se faz sobretudo pela análise dos fins, do motivo, da causa e da motivação do ato, além de se aferir sua observância aos princípios gerais de direito (item 8). (...) Tal como a razoabilidade e a proporcionalidade, os deveres de lealdade e boa-fé e o princípio da igualdade também são Princípios Gerais de Direito, condições do convívio jurídico ou – o último deles – expressão fundamental do Estado-de-Direito. A existência de discricção não significa*

⁴⁸⁶ *Discricionabilidade Administrativa e Controle Judicial da Administração*, pp. 183-184.

*arredamento dos cânones básicos da Ordenação Jurídica. Daí que o ato discricionário terá de respeitá-los, pena de invalidade*⁴⁸⁷.

Nesses termos, a discricionariedade dos atos de fiscalização tributária encontra severos limites e certas formas de controle, cabendo-nos apenas e tão-somente inculcar tanto à administração quanto ao Poder Judiciário que a ofensa à ampla participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária é acintosa ao interesse público, nos termos do que estamos a dizer, a partir do que as ferramentas contra abusos dessa natureza já estão postas e surtirão seus efeitos.

⁴⁸⁷ *Legalidade – Discricionariedade – Seus Limites e Controle*, pp. 57-59.

VII.4. CASUÍSTICA

No presente capítulo, já em tom de aglutinação das ideias que a ele levaram-nos, firmamos o direito de participação do contribuinte de forma efetiva no procedimento de fiscalização - a quem deve ser franqueada oportunidade para manifestação sobre toda e qualquer prova a ser valorada pelo agente fiscal, bem como garantido o direito de produzir suas próprias provas a serem obrigatoriamente consideradas pela administração para a tomada de decisão. Além disso, também apontamos a nulidade do procedimento que descumprir essa premissa democrática por vício de forma, assim como os instrumentos de controle para desvios dessa natureza.

Conseqüentemente, a título de uma casuística exemplificativa, lembrando que o presente trabalho não se consubstancia num manual de fiscalização tributária, discorreremos sobre o ora defendido direito de participação do contribuinte em duas grandes espécies de fiscalização tributária:

(i) a fiscalização, tão frequente nos dias atuais por conta da abundância das hipóteses em que é atribuído ao contribuinte o dever de verificar a ocorrência do fato impositivo, calcular o montante do crédito tributário e extingui-lo, hipótese em que a administração verifica a conformidade da apuração em cotejo com a correção e a suficiência da causa de extinção ou de suspensão de exigibilidade do crédito tributário levada a efeito pelo contribuinte, homologando o procedimento por ele adotado ou remetendo à dívida ativa eventuais créditos tributários presumidamente líquidos, certos e exigíveis, e

(ii) a fiscalização, aleatória ou legalmente direcionada (por denúncias, indícios, etc.), em que a conduta do contribuinte é verificada com vistas à comprovação, ou não, de sua adequação com o ordenamento jurídico-tributário, no curso da qual às eventuais inconformidades deve ser aplicada a consequência jurídica pertinente, como sói ocorrer em casos de créditos tributários a serem obrigatoriamente constituídos pelo lançamento de ofício, acrescido de seus consectários legais (juros de mora e multa de ofício).

Com base no critério do tipo de lançamento que deles pode resultar, o primeiro grupo será por nós denominado “Fiscalização Tributária – Lançamento de Ofício” e o segundo, “Fiscalização Tributária – Lançamento por Homologação”, valendo lembrar, porém, que ambos compõem uma mesma atividade administrativa. Aliás, tanto eles compõem uma mesma atividade administrativa que, embora o primeiro grupo cuide do

procedimento administrativo de revisão do lançamento por homologação de que pode eventualmente resultar a remessa de créditos tributários à dívida ativa, é certo que por meio dele pode ainda ser identificada pela administração eventual desconformidade da apuração efetivada pelo contribuinte nessa modalidade de lançamento de que decorra o necessário lançamento de ofício suplementar, situação em que já pisamos o solo do segundo grupo.

Firmes em que a participação do contribuinte tanto numa espécie quanto noutra deve ser ampla, nós sabemos, por outro lado, que nossa escolha acima firmada jamais será capaz de abarcar todas as situações concretas em que pode haver desrespeito a esse direito fundamental do contribuinte. De qualquer forma, entendemos suficiente esse método de apresentação de uma casuística necessária ao fechamento da exposição, o qual põe em prática ao menos de forma ilustrativa o conteúdo teórico anteriormente exposto.

VII.4.1. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Analisada a incidência do ponto de vista formal, rememoremos de forma bem sintética que, sob o prisma do conteúdo, a norma de incidência tributária conterà, na hipótese, um critério material, assim entendido um comportamento com viés econômico, condicionado no tempo e no espaço, sendo que, no conseqüente, haverá um critério pessoal formado por sujeitos ativo e passivo e um critério quantitativo desmembrado em base de cálculo e alíquota, o que define a regra-matriz de incidência tributária.

A partir da regra-matriz de incidência o homem vai direcionando o direito no sentido das relações intersubjetivas até alcançar a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária. Isso se dá por meio de documento previsto pelo sistema, que determina se ele será de autoria de agente do Fisco ou do contribuinte, o que representa veículo introdutor da norma individual e concreta que, em seu antecedente, relata o ocorrido evento previsto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, de modo a constituir o fato tributário, o qual, de forma automática e infalível, individualiza no conseqüente a relação obrigacional também prevista de forma abstrata na regra-matriz de incidência. Ou seja, por meio do processo de positivação, o intérprete autorizado pelo sistema parte da norma geral e abstrata (regra-matriz) para sacar a norma individual e concreta que caracteriza o lançamento.

O lançamento como ato ou processo constitutivo do crédito tributário está tratado nos artigos 147 a 150 do Código Tributário Nacional, o qual lhe prevê três modalidades: lançamento por declaração (art. 147), lançamento de ofício (art. 149) e lançamento por homologação (art. 150). Não sem crítica, Paulo de Barros Carvalho esclarece o critério adotado pelo Código para tal classificação: *“A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última,*

*quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados*⁴⁸⁸.

Dessa classificação salta aos olhos que nas duas primeiras modalidades atribui-se à administração a expedição do ato de lançamento – evidentemente após escorreito procedimento –, ao passo que a terceira modalidade atribui ao contribuinte essa competência sob condição resolutória de ulterior homologação pela administração, o que, mormente diante da imprescindibilidade do procedimento em qualquer das modalidades, autoriza-nos a fundir as duas primeiras sob a rubrica de “lançamento de ofício”, permanecendo a última sob a denominação de “lançamento por homologação”.

Pois bem. Aproximando-nos mais ao lançamento por homologação que batiza o presente subitem de nosso trabalho, afirmemos que o ato do particular que formaliza a obrigação tributária nos termos do caput do artigo 150 do CTN é lançamento tributário que a lei atribui ao contribuinte, o qual, porém, tem significado diverso no parágrafo 4º desse mesmo artigo e no artigo 142 do Estatuto Tributário. Nesses dois últimos dispositivos de lei complementar, o lançamento aparece, respectivamente, como atividade revisional e como procedimento administrativo, ambos a cargo da administração.

Para nós, lançamento por homologação é nome que se dá à atribuição de competência, obviamente por lei, ao próprio contribuinte para que constitua o crédito tributário mediante edição da competente norma individual e concreta por força da expedição de documento pré-determinado que a introduza no ordenamento. Trata-se, portanto, também de ato administrativo cuja competência é legalmente atribuída ao particular, o qual conforma efetivamente o lançamento no momento em que comunicado à administração, a quem faculta revê-lo. Essa é a melhor exegese que acreditamos possa ser feita do artigo 150 do Código Tributário Nacional em cotejo com o artigo 142 do mesmo Estatuto, que afirma ser o lançamento atividade privativa da administração.

⁴⁸⁸ *Curso de Direito Tributário*, p. 495. A propósito dessa citação, insta-nos indicar que a crítica desferida pelo Professor Emérito baseia-se em sua discordância quanto ao critério de classificação baseado nas características procedimentais de cada modalidade, ao passo que entende o professor que “(...) o procedimento não é da essência do lançamento (...)”, concluindo ele ser “(...) inteiramente possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda (...)” (*Curso de Direito Tributário*, p. 495). Todavia, não podemos concordar integralmente com essa afirmação. Já explicitamos neste trabalho que, conquanto o lançamento seja totalmente vinculado e os atos antecedentes não o sejam, bem como em que pese o lançamento, como ato, possuir requisitos que, uma vez satisfeitos, conformam-no, não existe ato sem prévio procedimento. A procedimentalização da atividade administrativa é uma imposição do Estado Democrático de direito que legitima sua atuação (Luhmann), contribuindo tanto para a proteção de direitos fundamentais do contribuinte quanto para a eficácia da atividade administrativa. Sendo assim, também não aceitamos o critério de classificação do Código, eis que a participação do contribuinte é pressuposta no curso do procedimento que culmina em qualquer modalidade de lançamento.

É certo que tanto um quanto outro – lançamento de ofício ou lançamento por homologação - referem-se a ato constitutivo do crédito tributário, assim entendida a expedição de documento com enunciados que formam a norma individual e concreta em cujo antecedente constitui-se o fato jurídico tributário e, no conseqüente, a obrigação tributária, considerando a premissa de que não há tributo sem lançamento, mas apenas a possibilidade de sua constituição em norma geral e abstrata, que, para incidir, reclama a expedição da norma individual e concreta do lançamento, sendo este também o produto, ou seja, a tal norma individual e concreta. No ato ou procedimento praticado pelo fisco, temos o lançamento; no outro, praticado pelo contribuinte também com base em competência que lhe foi legalmente outorgada, temos o autolancamento que ora nos interessa.

Todavia, em que pesem discussões doutrinárias sobre as modalidades de lançamento, é certo que, com exceção dos tributos cujo lançamento a lei dispõe ser de ofício (caso em que compete aos agentes fiscais a expedição daquela norma individual e concreta), a grande maioria dos tributos submete-se atualmente ao chamado autolancamento ou lançamento por homologação.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, em sua busca incessante pela precisão da linguagem científica, diferencia o lançamento, ato administrativo, do autolancamento, ato do particular de expedição da norma individual e concreta que marca o lançamento, aproveitando essa oportunidade para bem expressar o rareamento da ocorrência do lançamento em proporção inversa à multiplicação de hipóteses legais de atribuição dessa competência aos contribuintes, ou seja, da ocorrência do autolancamento⁴⁸⁹. Diz o Professor Emérito da USP e da PUC: *“Mas, o lançamento mesmo, no seu particularíssimo modo de ser e de existir, como expediente de constituição originária do crédito do tributo, comparece, cada vez menos, nas situações efetivas da experiência jurídico-tributária. No modelo atual, seu papel tende a concentrar-se nas circunstâncias em que o Fisco exerce competências controladoras da atividade do poder privado, deparando-se com eventos que denotem a possibilidade de direitos subjetivos da Fazenda Pública. Nesses casos, o ato de constituição do crédito é produzido com o objetivo de desconstituir aquel’outro de iniciativa do sujeito passivo, no contexto, é claro, do processo administrativo tributário”*⁴⁹⁰.

⁴⁸⁹ *Direito tributário, linguagem e método*, pp. 507-509.

⁴⁹⁰ *Direito tributário, linguagem e método*, p. 508.

Não nos causa espanto algum, e é certo que também não causa espanto a contribuinte algum, a afirmação de que é cada vez maior a atribuição da competência de expedição da norma individual e concreta que marca o lançamento aos contribuintes. Conseqüentemente, ganha bastante relevo a fiscalização tributária exercida muitas vezes dentro dos muros da administração fiscal, a qual, por meio de sistemas informatizados, debruça-se sobre o cruzamento de dados fornecidos pelos contribuintes e por terceiros em busca da aferição da correção dos atos praticados pelo sujeito passivo e, quando cabível, procede ao lançamento de ofício ou remete à dívida ativa créditos tributários já constituídos e não adimplidos ou não suspensos em sua exigibilidade.

E maior relevância ainda dota-se essa fiscalização exercida no bojo do regime de lançamento por homologação, eis que, repetindo o que já exposto inicialmente, aqui o contribuinte assume o papel de intérprete autorizado, cabendo a ele a incidência da norma ao fato para surgimento da obrigação tributária que deve adimplir sem qualquer prévia manifestação fiscal. Com efeito, dada a complexidade do ordenamento jurídico tributário, a presunção de boa-fé projeta-se em importância e o princípio da razoabilidade impõe que se oportunize sempre ao contribuinte o direito de manifestação contraditória antes de qualquer ato tendente à constituição ou à cobrança do crédito tributário constituído e supostamente não extinto ou suspenso em sua exigibilidade.

Anteriormente já dissemos que o instituto do lançamento por homologação ou autolancamento é aquele no bojo do qual a lei atribui ao contribuinte competência para verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e informá-lo à administração por meio da competente declaração (DCTF, GFIP, GIA etc.), constituindo, assim, o crédito tributário e dando causa à sua extinção ou à suspensão de sua exigibilidade.

Conseqüência antiga dessa atribuição ao contribuinte de constituir o crédito tributário é a possibilidade legal de, declarado e não extinto ou não suspenso em sua exigibilidade, ele ser enviado diretamente à cobrança sem qualquer oportunidade prévia de manifestação ao contribuinte, a exemplo, em âmbito federal, do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/64⁴⁹¹, sobre o que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já há muito se

⁴⁹¹ “Art. 5º - O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo 1º - 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.

posicionou favoravelmente de forma uníssona e reiterada⁴⁹², tendo como norte o instituto da confissão.

Parágrafo 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de 20% (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 parágrafo 2º, do art. 7º, do Decreto-Lei nº 2065, de 26 de outubro de 1983.

Parágrafo 3º - Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitara o infrator a multa de que tratam os parágrafos 2º, 3º e 4º, do art. 11, do Decreto-Lei nº 1968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2065, de 26 de outubro de 1983.” (negritos acrescidos)

⁴⁹² “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.

2. Conseqüentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, razão pela qual, em caso do não-pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa. (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009; REsp 1131051/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009; REsp 1050947/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008; REsp 603.448/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006; REsp 651.985/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 16/05/2005)

3. Ao revés, declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa de expedição de CND antes da apuração prévia, pela autoridade fazendária, do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício.

4. Outrossim, quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da pendência de recurso administrativo contestando os débitos lançados, também não resta caracterizada causa impeditiva à emissão da Certidão de Regularidade Fiscal, porquanto somente quando do exaurimento da instância administrativa é que se configura a constituição definitiva do crédito fiscal.

5. *In casu*, em que apresentada a DCTF ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito, e não tendo sido efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição da Certidão pleiteada. Sob esse enfoque, correto o voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

"No caso dos autos, há referências de que existem créditos tributários impagos a justificar a negativa da Certidão (fls. 329/376). O débito decorreria de diferenças apontadas entre os valores declarados pela impetrante na DCTF e os valores por ela recolhidos, justificando, portanto, a recusa da Fazenda em expedir a CND."

6. Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1123557/RS - Ministro LUIZ FUX - PRIMEIRA SEÇÃO - DJe 18/12/2009)

“TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). RECUSA DO FISCO NA EXPEDIÇÃO. CRÉDITO DECLARADO EM DCTF. CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO.

1. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência do referido crédito, ex vi do art. 5º, § 1º, do DL 2.124/64.

2. O reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa. Assim, não pago o débito no vencimento, torna-se imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, sendo indevida a expedição de certidão negativa de sua existência.

3. Recurso especial desprovido.” (grifos e negritos acrescidos)

Diante disso, impende-nos, num exame da participação do contribuinte no procedimento de fiscalização sobre os atos por ele praticados no bojo do lançamento por homologação, verificar o alcance da tal “confissão”, a fim de averiguarmos se, como entende a jurisprudência, ela já seria bastante para a remessa à dívida ativa de créditos tributários constituídos pelo contribuinte sem sua prévia manifestação ou se esta seria também aqui indispensável.

Acerca do objeto da confissão, José Lebre de Freitas⁴⁹³ afirma que ela “(...) só pode incidir sobre factos”. Recusa ainda o doutrinador português “(...) as concepções que deslocam o objecto da confissão do facto confessado para as situações jurídicas à qual ele se reporta, por entenderem que, ao afirmar-se a realidade dum facto, é sobre elas que verdadeiramente se está a actuar”. E conclui que “(...) é de afastar por ora essas concepções (elas sim desde já comprometedoras dos resultados da análise), que não têm em conta que o efeito jurídico do facto confessado só por via mediata é um efeito da confissão (...) e que a realidade objectiva com que esta trata é, de acordo com o que decorre dos textos legais que examinamos, o facto jurídico em si e não as situações jurídicas por ele geradas ou em que ele se insere.”

É exatamente dessa forma que a legislação brasileira também aborda a confissão, restringindo-a a fatos, conforme o artigo 348 da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil)⁴⁹⁴. Todavia, diante da perspectiva de que o direito é linguagem e, pela linguagem, constrói sua própria realidade, a confissão existe no direito enquanto linguagem competente, assim entendida aquela produzida na forma em que autorizada pelo direito. E dentro dessa perspectiva é que a legislação tributária toma a declaração do contribuinte, ao mesmo tempo, como documento constitutivo do crédito tributário e “confissão de dívida tributária”. Ou seja, na sistemática do autolancamento, a declaração, como exemplificativamente a DCTF em âmbito federal ou a GIA em âmbito estadual, é documento próprio e autorizado a veicular a norma individual e concreta do lançamento, sendo certo que, simultaneamente, representa “confissão de dívida tributária”, consoante o já ditado artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/64 e a jurisprudência pátria.

(RECURSO ESPECIAL nº 416701/SC – PRIMEIRA TURMA - DJ DATA:06/10/2003 PG:00207 - Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI)

⁴⁹³ *A confissão no direito probatório*, pp. 51-52.

⁴⁹⁴ “Art. 348. Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. A confissão é judicial ou extrajudicial.”

Admitida essa linha de abordagem do direito, o contribuinte declarante constitui o fato jurídico tributário, o qual tem como efeito (eficácia jurídica⁴⁹⁵) a formação da relação jurídica tributária. Para fazê-lo, o contribuinte utiliza-se de linguagem jurídico-prescritiva, uma vez que o faz como sujeito legitimado e mediante procedimento adequado, criando direito. Ou seja, trazendo a lição de José Lebre de Freitas para a Teoria da Linguagem, o contribuinte declarante, por meio da declaração formalmente reconhecida pela legislação para tanto, constitui o crédito tributário ao reportar em linguagem a ocorrência do fato jurídico imponible e, ao fazê-lo como pessoa legitimada e mediante procedimento próprio, constitui tal fato para o direito.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho é muito feliz ao afirmar: *“Ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito”*⁴⁹⁶. É assim que o contribuinte, no autolancamento, mediante declaração, constitui o fato jurídico imponible, deflagrando a consequente relação jurídica tributária e o crédito tributário que lhe é objeto.

Entretanto, ao disciplinar esse procedimento de constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, o direito também outorga a ele competência para produzir outro enunciado prescritivo, por meio do qual pode introduzir no ordenamento uma causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, sob pena de, ao não o fazer, introduzir no direito um saldo devedor em favor do Fisco, ou seja, uma obrigação em favor do Fisco inadimplida, a não ser em caso de outra causa extintiva ou suspensiva decorrente de enunciado jurídico emanado de outra fonte, a exemplo de um órgão judicial. Reiteramos, pois, que tal qual a norma individual e concreta do lançamento, uma causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito tributário também emana de enunciado prescritivo que, por óbvio, carece de prova, mas que, por outro lado, não admite presunção em contrário em favor do Fisco, ou seja, não pode ser desconsiderado unilateralmente, haja vista ausência dessa autorização legal no ordenamento.

⁴⁹⁵ Assim é a lição do Professor Lourival Vilanova acerca da causalidade intra-sistêmica: *“A causalidade que o sistema jurídico estabelece, a causalidade intra-sistêmica, é uma relação deonticamente firmada: a eficácia (efeito) não segue sempre o fato jurídico; mas, dentro do sistema, dado o fato jurídico, deve-ser o seu efeito”* (Causalidade e Relação no Direito, p. 60-61).

⁴⁹⁶ Direito tributário, linguagem e método, p. 940.

Aqui já surge o primeiro óbice à confissão tal qual tão estudada pela doutrina civil, processual civil e penal, haja vista que ela só admite por objeto algo contrário aos interesses de quem confessa (art. 348, CPC), o que, em matéria tributária e para o que ora nos interessa, seria a infração atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal. Contudo, se a declaração veiculada no cumprimento de um dever instrumental ou de alguns deveres instrumentais tomados em conjunto não aponta o descumprimento da obrigação principal, já nos é possível afirmar que somente haverá confissão na hipótese de inequívoca declaração de fato imponible, a partir do que nasce o crédito tributário, e, também e necessariamente, de inequívoca declaração de inadimplemento, assim entendida a prática de um ato proibido ou de uma omissão diante do ato obrigatório.

Noutro giro, sob o enfoque da indivisibilidade como característica inerente à confissão, mas ainda seguindo na mesma linha do que vimos afirmando, como poderia uma declaração do contribuinte em que ele expressamente aponta uma causa de extinção ou de inexigibilidade do crédito tributário, o que obviamente não constitui algo que lhe seja desfavorável, ser unilateralmente tomada pelo Fisco como uma “confissão de dívida tributária”? Adotando o caráter desfavorável do fato confessado como um requisito da própria legitimidade para confessar, nos termos do já mencionado artigo 348 do Código de Processo Civil⁴⁹⁷, e considerando hipótese em que os deveres instrumentais cumpridos pelo contribuinte dão conta do nascimento da obrigação tributária e informam uma causa de extinção ou de inexigibilidade do crédito tributário, como sói ocorrer muitas vezes em DCTF, tal circunstância impede-lhe a pretensa natureza de confissão, ainda que constitutiva desse crédito tributário.

Conquanto se tente enxergar aí uma confissão, não é lícito à administração fiscal desconsiderar a declaração do contribuinte na parte que o favorece, no intento de se alcançar uma declaração de crédito tributário não extinto no prazo legal ou não suspenso em sua exigibilidade, o que, isoladamente, ser-lhe-ia desfavorável. Essa é também a lição de José Lebre de Freitas em sua já citada obra acerca da confissão: *“Além da pertença de ambos os factos à mesma fatispécie, há assim que atender à relação que se estabelece entre os efeitos de uns e outros (os do facto favorável impedindo, modificando ou extinguindo os efeitos do facto desfavorável) e, dum ponto de vista negativo, às relações de*

⁴⁹⁷ Vide nota 494 supra.

implicação decorrentes da influência do facto favorável na eficácia de outras fatispécies ou destas na eficácia do facto favorável”⁴⁹⁸.

Confissão “do crédito tributário” inadimplido haveria, portanto, somente na hipótese de o contribuinte, cumprindo com o seu dever, constituir o crédito tributário mediante documento próprio e, simultaneamente, no mesmo documento (como admite DCTF, que possui campo próprio para a indicação de saldo devedor) ou em outro documento confessar expressamente o inadimplemento. Nos demais casos, em que o contribuinte constitui o crédito tributário sem qualquer confissão de inadimplemento, a apuração, pela administração fiscal, desse possível descumprimento da obrigação tributária, por mais precisos que sejam seus sistemas informatizados, reclama, por imposição constitucional, a prévia oitiva do contribuinte.

Portanto, alterações entre fisco e contribuinte atinentes a enunciados veiculados em deveres instrumentais e outros atos praticados pelo contribuinte, como o pagamento, ou em favor dele, como uma decisão liminar, representam controvérsia entre interesse público e interesse particular que reclama um embate de provas impositivo da observância do direito de efetiva participação do contribuinte no respectivo procedimento fiscalizatório, o que emana de todos os princípios e garantias constitucionais perfilados no presente trabalho. Ou seja, por força de tais imposições constitucionais, o direito de conhecer o intento fiscal e de manifestar-se sobre ele deve ser previamente franqueado ao contribuinte não só em âmbito processual, como também no procedimento de coleta de provas, qual seja a fiscalização tributária, mesmo atuando ela sobre crédito tributário já constituído, em relação aos qual se discute a exigibilidade.

Isto vai exatamente ao encontro do que já vimos defendendo em relação à constitucionalização desse procedimento com base no caráter substancial do *due process of law*, por força do qual a boa-fé objetiva, a imparcialidade, a lealdade, a eficiência, a moralidade e outras garantias individuais erguem-se. A esse propósito vale desnudar que, de um lado, a participação do contribuinte nesse procedimento de revisão do lançamento por homologação garante-lhe oportunidade de proteger seu direito fundamental à propriedade contra indevidas providências constritivas de seu patrimônio, ao mesmo tempo em que, de outro lado, pode evitar a execução fiscal de crédito tributário inexistente, extinto ou inexigível, o que implicaria não só custos desnecessários ao Estado com a

⁴⁹⁸ *A confissão no direito probatório*, p. 229.

movimentação da máquina judiciária como ainda impor-lhe-ia à inarredável condenação por sucumbência, em clara afronta ao princípio da eficiência.

E a propósito ainda dessa oportunização ao contribuinte do direito de manifestação sobre divergências apontadas pela administração entre sua declaração e o adimplemento do crédito tributário constituído, a qual simultaneamente protege direitos fundamentais do contribuinte e garante à administração a oportunidade de uma melhor decisão, havemos ainda de atacar a pretensa irretratabilidade da “confissão da dívida tributária”, a qual não encontra razão constitucionalmente admitida.

A esse respeito, considerando que a revisão é característica intrínseca ao ato administrativo – e o autolancamento, como vimos, nada mais é do que a outorga de competência, ao particular, para prática de um ato administrativo -, havemos de concluir que há gritante incompatibilidade entre a irretratabilidade da confissão – que de fato é uma característica deste instituto – e a constituição do crédito tributário, submetida que está ao princípio da estrita legalidade.

Aliás, tal incompatibilidade tem passado despercebida pelo Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgado oriundo do Recurso Especial nº 927.097/RS⁴⁹⁹. O voto do ilustre Ministro Relator Teori Albino Zavascki, atualmente no Supremo Tribunal Federal, bem destaca o posicionamento da Corte Superior: *“Realmente, considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária, não se pode certamente admitir a hipótese de sua criação por simples ato de vontade das partes. A legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua instituição é, por isso mesmo, passível de controle pelo Poder Judiciário. Todavia, no que se refere às circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias, essas certamente são colhidas pela força vinculante da confissão de dívida e da cláusula de irretratabilidade. Não fosse*

⁴⁹⁹ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II E AO ART. 458, II, DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. REVISÃO JUDICIAL. LIMITES. VIOLAÇÃO AO ART. 267, VI, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Não viola os artigos 535 e 458, II do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

3. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.

4. Não viola o art. 267, VI, do CPC o acórdão que extingue o processo com julgamento do mérito, pela improcedência do pedido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.” (RELATOR MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI)

assim, não teriam eficácia alguma as inúmeras disposições da legislação tributária, freqüentes na esfera federal, estadual e municipal, prevendo essa espécie de confissão como condição indispensável para que o contribuinte possa usufruir de moratória ou de outros benefícios de natureza fiscal. No caso, ao afirmar a impossibilidade de revisão da dívida confessada, o acórdão não desbordou desses limites. Conforme se percebe das razões recursais, a causa de pedir a revisão do parcelamento não é a validade ou a invalidade da norma de incidência, mas sim a alegada não-configuração do fato gerador do tributo (fls.5/6), matéria que está coberta pela cláusula da irretratabilidade”.

Reiteramos que não discordamos do entendimento em prol da irretratabilidade da confissão, assim entendido o enunciado que constitui um fato que não rivaliza com outros enunciados que o desmentiriam. Entretanto, à luz do princípio da estrita legalidade ou tipicidade cerrada já abordado suficientemente ao longo do presente trabalho, a aplicação da confissão cede-lhe passo em matéria tributária.

É bem verdade que o acórdão em foco debruçou-se sobre “confissão de dívida tributária” para fins de parcelamento - em cuja irretratabilidade também vislumbramos ofensa ao princípio da estrita legalidade -, ao passo que a “confissão de dívida tributária” efetuada em documento próprio é, até o momento atual, retratável por meio da retificação do documento, consoante autorizações expressas das normas complementares que regulamentam esse tipo de declaração constitutiva⁵⁰⁰. Mesmo assim, a

⁵⁰⁰ O artigo 9º da vigente IN RFB nº 1.110/2010, assim dispõe sobre a retificação, impedindo somente quando já enviado o crédito tributário à dívida ativa ou quando já iniciado procedimento de fiscalização:

“Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir os débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização.

II - alterar os débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o crédito tributário. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.177, de 25 de julho de 2011)

simples admissão de sua retratação em homenagem ao princípio da estrita legalidade deflagra, ao fim e ao cabo de nossa exposição, incompatibilidade gritante entre o instituto da confissão e a sistemática do autolancamento, porquanto, se retratável a declaração, de confissão não se trata.

Ou, se de confissão trata-se, isso representa uma reformulação do instituto tal qual prescrito nos direitos processual civil e penal, conforme foram forçados a concluir autores que se lançaram ao estudo da confissão em matéria tributária, a exemplo de Fabiana Del Padre Tomé, que admite a confissão em matéria tributária, mas que afirma que, “(...) *na esfera tributária, nada tem de irretratável*”⁵⁰¹, e de Suzy Gomes Hoffmann, para quem “(...) *a confissão por parte do sujeito passivo deve ser vista com restrições, pois a obrigação tributária, perante o princípio da legalidade, decorre exclusivamente de lei e não da vontade das partes (...)*”⁵⁰².

Por conseguinte, sob pena de afronta inadmissível ao princípio da estrita legalidade, não nos parece possível aventar em “confissão de dívida tributária” quando atinente ao próprio lançamento, ao menos não sem descaracterizar completamente o instituto da confissão já tão bem delineado em outros ramos didáticos do direito, nos quais já se assentou que seu objeto restringe-se a fatos jurídicos, não alcançando a própria relação jurídica, e que seu conteúdo é irretratável. Assim se manifestou Tullio Ascarelli, precisamente distanciando a declaração tributária da confissão: “*Esta declaração não constitui simplesmente uma declaração quanto aos rendimentos auferidos, mas compreende concomitantemente, o cálculo do imposto que o contribuinte julga aplicável aos rendimentos simultaneamente declarados. Não se refere, portanto, apenas a fatos, mas também ao direito aplicável, ou seja, compreende tanto o fato, quanto a apreciação*

§ 4 ° Na hipótese do inciso II do § 2 °, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 7°.

§ 5 ° O direito de o contribuinte pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1 ° (primeiro) dia do exercício seguinte ao qual se refere a declaração.

§ 6 ° A pessoa jurídica que apresentar DCTF retificadora, alterando valores que tenham sido informados:

I - na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), deverá apresentar, também, DIPJ retificadora; e

II - no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), deverá apresentar, também, Dacon retificador.”

⁵⁰¹ *A prova no direito tributário*, p. 108.

⁵⁰² *Teoria da prova no direito tributário*, p. 210.

jurídica dele; por isso mesmo, não pode ser assimilada à confissão, porquanto é sabido que a confissão somente pode versar matéria de fato”⁵⁰³.

Todavia, não nos cabendo ora avançar sobre esse tema que começa a espacar do objeto do presente estudo, havemos de concluir, ainda que não afastadas outras tantas críticas, que, se de confissão se trata, a declaração do contribuinte constitutiva do crédito tributário representa uma “confissão própria ao direito tributário”, haja vista o caráter inafastável de princípios próprios que o iluminam, especialmente o princípio da estrita legalidade ou tipicidade cerrada.

Com efeito, se estamos autorizados a concluir que, no regime do autolancamento, o contribuinte está investido da própria competência para lançar a norma individual e concreta instauradora do liame obrigacional, tal conclusão distancia o autolancamento da confissão propriamente dita, sempre prestada para valoração probatória por parte de uma autoridade, geralmente judicante, que emitirá a norma individual e concreta que terá os fatos confessados em seu antecedente. Em suma, tomando por base as características inarredáveis da confissão, quais sejam a indivisibilidade, a irretratabilidade e o objeto sempre desfavorável aos interesses do declarante, resta-nos possível admitir a “confissão de dívida tributária” no regime do autolancamento apenas e tão-somente quando o contribuinte, em declaração, constitui o crédito tributário e declarara expressamente um saldo devedor em favor do fisco, hipótese em que a confissão não diz com a constituição do crédito tributário, mas como o fato do inadimplemento.

Nessa hipótese, a declaração do contribuinte deve ser tomada em seu todo, respeitando a indivisibilidade da declaração e referindo-se ainda a algo que lhe é prejudicial, mantendo-se intacto, nesses pontos, o instituto da confissão tal qual erigido no direito pátrio e estrangeiro, ressaltando apenas sua irretratabilidade, a qual não pode ser compatibilizada com o direito tributário por força do princípio da estrita legalidade, sendo certo ainda que a retratação do conteúdo declarado é permitida pelas próprias normas de sua regência.

Diante dessa exposição sobre o autolancamento e sua inadvertida classificação feita pela legislação e pela jurisprudência como “confissão” retomamos o trilho de nosso estudo para afirmar que, diante de divergências entre o que declarado pelo contribuinte e o que constatado intramuros pela administração, o direito de participação do

⁵⁰³ *Ensaio e Pareceres*, p. 303.

contribuinte faz-se indispensável e aplica-se não só para esclarecer tais divergências em cooperação com a fiscalização, mas também, afastada a irretratabilidade do conteúdo declarado, como oportunidade para que o contribuinte que tenha feito a declaração equivocada possa corrigi-la no curso desse procedimento.

Em outras palavras, além de uma oportunidade para esclarecer que as divergências apuradas pela fiscalização decorrem de equívoco que não prejudica o Erário – caso contrário, o crédito tributário deve ser adimplido com seus consectários em razão do atraso -, a participação do contribuinte também constitui oportunidade para que ele, mediante o oferecimento de provas de que a incidência não se dera daquela forma ou naquele montante ou ainda que a incidência não ocorrera, retrate-se antes da inscrição em dívida ativa, o que vai ao encontro do interesse público no sentido da desconstituição de crédito tributário que discrepa da estrita legalidade.

Destarte, cotejando o autolancamento e a “confissão de dívida tributária” e tendo em mente o necessário objeto da confissão como algo prejudicial aos interesses do declarante e a indivisibilidade como característica inerente à confissão, a única conclusão a que podemos chegar é no sentido de que, sem ofensa ao direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização, essa atividade administrativa somente pode resultar em direto encaminhamento à dívida ativa de crédito tributário para o qual o contribuinte, em sua declaração ou em outro documento conformador de linguagem competente, tenha expressamente confessado o inadimplemento.

De outro lado restam todas as hipóteses em que a administração, com base nos enunciados lançados pelo contribuinte quanto ao crédito tributário e quanto ao seu adimplemento, encontra divergências, nas quais obrigatoriamente deverá chamar o contribuinte a colaborar com o procedimento de fiscalização, dele participando amplamente para que a administração alcance a decisão mais acertada do ponto de vista da eficiência e da proteção aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

VII.4.2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Como já tivemos oportunidade de afirmar anteriormente com base em autorizada doutrina, a administração fiscal dispõe de ampla discricionariedade sobre o modo pela qual procederá à fiscalização, o que se deve à necessidade de dotá-la de meios ágeis e adaptáveis a diferentes situações concretas para identificação de fatos que impliquem obrigações tributárias, eis que sem dúvida o abastecimento dos cofres públicos representa grande interesse público, pois propicia ao Estado atender aos desígnios constitucionais que lhe são impostos. Entretanto, essa faceta do interesse público não é maior que seu componente de aplicação do ordenamento jurídico de forma sistemática, em sua inteireza, do qual emanam os direitos e garantias do indivíduo. Não sem razão, Geraldo Ataliba afirmava ser dever “(...) do aplicador administrativo da lei verificar quais os princípios informadores do sistema e quais as normas que com esta se articulam e harmonizam”⁵⁰⁴.

Dessa composição do interesse público de que se reveste a atividade administrativa de fiscalização tributária e especialmente de sua ampla discricionariedade, surge-nos nítido que a ela se afigura difícil prescrever uma pauta, da mesma forma que se apresenta igualmente difícil prescrever um roteiro de asseguramento do direito de participação efetiva do contribuinte em tal procedimento. É, pois, o caso concreto que tanto oferece à administração os caminhos dos quais ela deve eleger o melhor a ser seguido com vistas ao interesse público, quanto também é o caso concreto que disponibiliza as oportunidades em que ao contribuinte deve ser franqueada ampla participação, produzindo provas ou manifestando-se sobre as provas produzidas pelo fisco.

Daí que, antes da exposição de uma casuística eletiva, é preciso reiterarmos que sempre, em qualquer procedimento de fiscalização, ao contribuinte é facultado expor sua perspectiva sobre quaisquer fatos que a administração pretenda verter em linguagem jurídica a ser aposta no antecedente de norma individual e concreta cuja implicação impor-lhe-ia alguma obrigação, da mesma forma que lhe é facultado produzir outras provas além daquelas sobre as quais se detenha o fisco. Consequentemente, o presente trabalho jamais comportaria listar a multiplicidade de situações concretas em que o contribuinte tem o

⁵⁰⁴ Lançamento – Procedimento Regrado, p. 333.

direito de participação, restando-nos debruçar sobre algumas ofensas comuns a esse direito ora eleitas para fins de ilustração de nossa tese.

Nessa empresa de demonstração concreta do direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária de que pode resultar o lançamento de ofício de crédito tributário, preliminarmente repisamos que o direito não só admite como carece da constituição de provas que concorram para o crédito tributário, a exemplo de documentos contábeis e fiscais (livros, declarações, notas fiscais etc.) constitutivos dos chamados deveres instrumentais. Tanto esses elementos de prova quanto a própria constituição do crédito tributário são enunciados jurídicos prescritivos, uma vez que essa é a única linguagem admitida pelo direito. Outrossim, é sobre aqueles, igualmente constituídos para o direito, que incide a norma jurídica tributária para constituição da obrigação principal. Por essa razão que Paulo de Barros Carvalho afirma de modo irretocável que “(...) o direito tributário substantivo, sem tais deveres instrumentais, é cego, e estes, sem aquele, é vazio”⁵⁰⁵.

Para além de tais deveres, à fiscalização também cabe analisar outros documentos e registros que eventualmente contem a história de fatos não lançados naqueles documentos constitutivos de deveres instrumentais, mas que, mesmo assim, não perdem sua capacidade de, uma vez vertidos em linguagem competente, irradiar os efeitos que lhe são próprios, *ex vi* da formação da obrigação tributária. Pode, para tanto, inclusive fiscalizar outros contribuintes capazes de ajudar a fiscalização a reconstituir aqueles fatos.

Em suma, reafirmamos a ampla discricionariedade da atuação da administração no bojo do procedimento de fiscalização tributária, obviamente adstrita aos limites de sua competência, a qual deve ser previamente demarcada para o caso concreto, formalmente indicando, entre outros elementos, o agente competente, o objeto da fiscalização e o período a ser fiscalizado⁵⁰⁶. Essa discricionariedade, porém, diz com a busca dos fatos e deve conjugar-se com a vinculação do lançamento.

⁵⁰⁵ Idem, p. 951.

⁵⁰⁶ Tomando por exemplo a fiscalização federal, em cadeia de positivação que evidentemente se inicia com a Constituição Federal, esta, em seu artigo 84, VI, alínea *a*, outorga ao Presidente da República dispor sobre a organização e funcionamento da administração, competência com a qual foi promulgado o Decreto nº 7.482/2011, que, por sua vez e ao lado do vigente Decreto nº 3.724/2001, disciplinam as atividades da Receita Federal do Brasil, entre elas a atividade de fiscalização, atualmente regulamentada pela Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 (DOU de 30.6.2011). Esta Portaria, a exemplo das que a antecederam, dispõe sobre a competência dos agentes fiscais e seus limites de forma a assegurar o direito do contribuinte à informação. Porém, tal Portaria nada diz sobre o direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização.

Eis então que a nossa análise deve recair sobre essa busca e análise dos fatos, sobre os quais a participação do contribuinte, aportando a sua perspectiva, é indispensável tal qual demonstrado no presente trabalho. A propósito, acrescente-se que o contribuinte, na consecução de suas atividades e a exemplo do que analisado no item precedente, é obrigado, na grande maioria das vezes, a interpretar a legislação e aplicá-la aos fatos tais quais por ele igualmente interpretados, a fim de que ele mesmo possa constituir créditos tributários dos quais seja ele sujeito passivo ou deixar de constituí-los por ausência de conformidade para subsunção em respeito à estrita legalidade.

Entretanto, bem sabemos que nesse ponto residem dois elementos de incerteza: em primeiro lugar, ao contribuinte incumbe previamente interpretar a legislação no mais das vezes sem orientação da administração, sendo certo e inegável que para tanto não existe uma única resposta correta; em segundo lugar, a interpretação não se restringe à legislação, pois vale também para os fatos, que devem ser vertidos em linguagem jurídica competente se, e apenas se, perfeitamente subsumíveis à hipótese abstrata da regra-matriz de incidência.

A propósito do tema, leciona Heleno Torres: *“Porque o fato será elemento de norma jurídica individual e concreta, no ato de lançamento tributário, toda a interpretação deverá reportar-se não só aos textos do direito positivo, mas também ao negócio jurídico como fato, à situação jurídica identificadora da materialidade sujeita à tributação por norma geral e abstrata. Daí a aplicação de normas tributárias exigir, além de conhecimento do direito positivo (quaestio iuris), perfeito conhecimento dos fatos a considerar (quaestio facti) para que, confrontando ambos (subsunção) e implicando os efeitos (relação jurídica tributária), tenha-se a criação da norma individual e concreta, pela interpretação do agente da administração. Neste processo, a interpretação do fático, a partir do ato ou negócio jurídico que lhe dá consistência, mostra-se imprescindível. A quaestio facti corresponde aos fatos juridicamente qualificados, e não aos fatos brutos, como bem lembra Michele Taruffo. Qualificação e interpretação, portanto, complementam-se mutuamente”*⁵⁰⁷.

O mesmo nota-se, também por exemplo, quando em tela a fiscalização do ICMS pelo Estado de São Paulo, conforme disposições dos artigos 490 e seguintes do Regulamento do Imposto aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, com alterações posteriores.

⁵⁰⁷ *Direito tributário e autonomia privada. O poder de tributar e a teoria dos negócios jurídicos na atualidade. Metodologia para a interpretação dos fatos tributários*, p. 23.

Na mesma linha de raciocínio segue Paulo de Barros Carvalho, para quem “os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas”⁵⁰⁸. Porém, sobre isso retomemos a exposição de que cabe ao contribuinte, ainda antes de qualquer fiscalização pela administração, verter os fatos em enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas. Todavia, como construção interpretativa, tais fatos, agora jurídicos, também não se revestem de certeza, o que traz à tona novamente a presunção de boa-fé e a lealdade que a administração deve destinar ao contribuinte, como desdobramentos que são do princípio da moralidade.

Ademais disso, no capítulo III do presente trabalho, ao tratarmos da linguagem e da comunicação de que se reveste o direito, bem alertamos, com base em Habermas, quando em tela o discurso racional voltado ao consenso, que a verdade não é absoluta, mas sim consensual. Paulo de Barros Carvalho igualmente apercebeu-se dessa característica da constituição dos fatos pela linguagem e em parte nela baseou toda a sua teoria, para o que convém o citarmos diretamente: “*Jurgen Habermas trabalha com a distinção entre fatos e objetos da experiência. Os fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre que emitimos enunciados. (...) E Robert Alexy, expondo a crítica de Habermas à teoria da verdade sobre correspondência, para afirmar a adoção da “verdade consensual”, esclarece que a condição para a verdade das proposições é o acordo potencial de todos os demais, querendo significar que alguém poderá atribuir um predicado a um objeto se qualquer outro, que com esse alguém estabeleça diálogo, viesse a atribuir o mesmo predicado ao mesmo objeto*”⁵⁰⁹.

Sem maiores rodeios, surge-nos evidente e inegável - com base na teoria comunicacional de que ora comungamos e que, após os capítulos introdutórios, inaugura o presente estudo - que a qualificação dos fatos para subsunção à norma, embora seja feita *a priori* pelo contribuinte, nos termos em que por ele executada essa aplicação do direito, depende do consenso com a administração para que seja tomada como verdade. Consequente e inarredavelmente, o diálogo voltado ao consenso é imprescindível tanto para uma melhor decisão quanto para manutenção da igualdade entre tais partes imposta

⁵⁰⁸ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 942.

⁵⁰⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 421.

pelo Estado Democrático de Direito, ainda que, como sabido, a decisão caiba à administração.

Disso resulta o que dissemos inicialmente no sentido de que, em qualquer hipótese, a fiscalização há de fraquear ao contribuinte plena participação nesse procedimento de instrução probatória, do que são exemplos a análise de negócios jurídicos e sua desconstituição, as presunções, o arbitramento e qualquer outra hipótese em que a verdade dos fatos deva ser buscada.

Tratando em primeiro lugar da qualificação dos negócios jurídicos e sua atualmente corriqueira requalificação pela administração fiscal, urge repisarmos o que já apontando algures no sentido de que, entre as garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, está a livre-iniciativa encartada no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal. Disso resulta um outro caro princípio aos contribuintes, qual seja o da sua autonomia privada, a qual, frisamos, é igualmente cara ao Estado, eis que é dessa comunhão (livre-iniciativa/autonomia privada) que resulta grande parte de suas receitas tributárias.

Por oportuno, esclarecemos que não está ora em tela a discussão sobre a possibilidade e os limites da desconstituição de negócios jurídicos pela administração fiscal, a análise do propósito econômico, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional⁵¹⁰ e outros temas correlatos tão em voga atualmente. Isso deve ser objeto de um estudo próprio, a exemplo de tantos já existentes. Discute-se aqui, de outra sorte, o direito de participação do contribuinte na análise fática que é própria da fiscalização, no sentido de que, quaisquer que sejam os limites da administração tributária para requalificação de atos ou negócios jurídicos, é certa a impossibilidade de que ela o faça isoladamente.

A esse respeito, mais uma vez nos socorremos do magistério de Heleno Torres, que assevera que ao contribuinte assiste o direito de aportar sua perspectiva, à fiscalização, acerca dos negócios jurídicos por ele firmados: *“Desse modo, quando em decorrência da escolha de um tipo diverso dos existentes, com causa distinta ou modificação dos tipos contratuais existentes, verificar-se alguma vantagem fiscal, como redução do tributo a pagar, ou mesmo obtenção de algum benefício que não poderia ser concedido, não fosse a mutação negocial, mesmo que sobre tal opção pese a desconfiança*

⁵¹⁰ “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

*a respeito da sua legitimidade, faz-se mister que se abra procedimento específico, com inversão do ônus da prova, ou não, mas dando plena liberdade para que o contribuinte possa demonstrar seu agir dentro do campo de liberdade contratual, que o negócio jurídico possuía causa específica, distinta de todos os demais negócios típicos existentes e que a funcionalidade do negócio jurídico não se poderia operar de outro modo*⁵¹¹.

E dentro da perspectiva colaborativa do procedimento com vistas à proteção do interesse público tal qual inposto pelo Sistema, norteado que é pelo Estado Democrático de Direito e demais cânones constitucionais que firmam a igualdade entre fisco e contribuinte nas relações que travam entre si, seja na relação principal, seja nas instrumentais, a participação do indivíduo na instrução probatória que caracteriza a fiscalização tributária jamais poderia ser mitigada, especialmente na hipótese acima abordada de desconstituição de negócios jurídicos pela administração, para o que ora fazemos alusão a tudo o mais que afirmado no presente trabalho.

No âmbito das presunções, por sua vez, o direito de participação do contribuinte merece idêntica sorte. Como esclarece acerca de seu conceito Maria Rita Ferragut em tese de livre-docência apresentada e aprovada na Faculdade de Direito do Largo São Francisco, a presunção, em sua acepção de proposição normativa, “(...) *é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação de fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)*”⁵¹².

É sabido que o ordenamento jurídico admite em raras exceções a presunção legal, sendo vedado ao administrador, afora tais raras hipóteses, constituir o crédito tributário com base em indício ao invés da prova própria do fato jurídico imponible. Ademais, a presunção legal, em Direito Tributário, há de admitir sempre a prova em contrário. Estes são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “*Na presunção legal encontraremos, de um lado, o fato presuntivo e, de outro, o fato presumido. Considera-se provado o fato legalmente presumido. (...) Tal se justifica pelo vínculo de associação prescrito pela lei. Desse modo, fala-se em presunção relativa, que admite prova em contrário, mas, não havendo prova em contrário, a presunção se mantém; dado o fato*

⁵¹¹ *Direito tributário e autonomia privada. O poder de tributar e a teoria dos negócios jurídicos na atualidade. Metodologia para a interpretação dos fatos tributários*, pp. 82-83.

⁵¹² *A prova no Direito Tributário: teoria e prática*, p. 65.

presuntivo, deve ser o fato presumido, porque não houve prova em sentido oposto. (...) o sistema brasileiro de direito positivo, dispensando cuidado especial a certos campos de atuação da disciplina normativa, não acolhe, excluídas raríssimas exceções, a técnica presuntiva para efeito de caracterização do “fato jurídico tributário”. (...)”⁵¹³.

Com estas ressalvas, frisamos que mesmo na presunção o liame implicacional instaurador da relação jurídica tributária continua a ser instaurado pelo fato descrito na norma geral e abstrata que prescreve a incidência, mas tal fato é presumido a partir de outro fato (fato presuntivo) que autoriza a presunção daquele (fato presumido).

Exemplo disso, em âmbito federal, é a omissão de receita ou rendimento como fato presumido a partir de fatos presuntivos dispostos na Lei nº 9.430/96, como o “Levantamento Quantitativo por Espécie”⁵¹⁴ para presunção de omissão de receita de vendas e “Depósitos Bancários”⁵¹⁵ sem origem comprovada. São hipóteses, como dito

⁵¹³ *Direito Tributário, linguagem e método*, pp. 953-957.

⁵¹⁴ Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

⁵¹⁵ “Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao

acima, em que a legislação autoriza a incidência da norma tributária mesmo sem a prova do fato presumido, desde que provado o fato presuntivo legalmente prescrito. E a propósito de tais hipóteses, note-se que, nesta última, nos termos do *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, a presunção depende de que “(...) o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”, de modo que, comprovada a origem dos depósitos bancários, à administração cabe a prova efetiva de que constituem eles rendimentos para a correta incidência da norma tributária. Já na outra hipótese (“Levantamento Quantitativo por Espécie”), basta à incidência tributária que o resultado das operações aritméticas determinadas pela lei leve à presunção de omissão de receitas de vendas, sem que o contribuinte seja chamado a manifestar-se.

Todavia, a nosso ver, tanto num caso quanto no outro o contribuinte deve ter direito à plena participação no procedimento de fiscalização, o que o autoriza a manifestar-se sobre qualquer elemento probatório do fato presuntivo e também aportar provas contrárias à presunção.

No primeiro caso (“Depósitos Bancários”), não deve o contribuinte limitar-se a participar do procedimento em tempo e modo impostos pela administração, sendo certo que sua manifestação prevista na Lei nº 9.430/96 para comprovação da origem dos depósitos não equivale à sua plena participação. Tal manifestação exigida em lei não satisfaz os desígnios democráticos que guiam o procedimento administrativo de fiscalização, mas apenas representa uma pauta imposta à administração para caracterização do fato presuntivo, o qual tem em sua composição a formal ausência de comprovação da origem dos depósitos. Porém, mesmo sem essa comprovação, ao contribuinte assiste manifestar-se sobre os elementos do fato presuntivo, como, por exemplo, a não comprovação da titularidade da conta, ou ainda opor provas outras capazes de refutar a presunção.

terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)”

No segundo caso, por sua vez, frisamos que, ainda que não conste da lei que diretamente outorga tal competência à administração qualquer manifestação do contribuinte para conformação da presunção, isso em hipótese alguma quer significar que ela está legalmente dispensada. Ao revés, a plena participação do contribuinte é, como já repetido exaustivamente, imposta pelo ordenamento jurídico, sendo que a circunstância de o fato presuntivo, nessa hipótese, não ser integrado pela manifestação do contribuinte como ocorre com os depósitos bancários não diminui em absoluto o direito de sua participação ampla no procedimento. Aliás, a circunstância de o fato presuntivo não ser integrado pela manifestação do contribuinte tal qual ocorre com os depósitos bancários torna ainda mais impositiva a participação do contribuinte no curso da fiscalização, sob pena de total marginalização do contribuinte e conseqüente inconstitucional descaracterização da atividade administrativa em sua obrigatória forma procedimental.

No âmbito estadual, considerado exemplificativamente o Estado de São Paulo, outro exemplo surge, entre tantos, a respeito da mitigação do direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização. Trata-se da glosa de créditos na aquisição de mercadorias de contribuinte posteriormente declarado inidôneo. Geralmente capitulando a infração no artigo 59, item 3, do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000⁵¹⁶, a administração fiscal paulista costuma, diante da declaração de inidoneidade de determinado contribuinte fornecedor, retroagir os efeitos de tal declaração a operações concretizadas no passado com base na presunção, calcada em qualquer indício por ela colhido, de que à época de tais operações o contribuinte já não existia ou não podia praticar atos de mercancia.

Em que pese a crítica já reiterada e acatada pela jurisprudência pátria de que a desconstituição dessa odiosa presunção depende apenas da prova da operação, assim

⁵¹⁶ Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96).

§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:

1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;

2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco”.

entendida a prova da transferência da mercadoria ao adquirente e de seu pagamento ao fornecedor, autos de infração acerca da matéria são lavrados aos montes sem qualquer oportunidade de participação ao contribuinte durante o procedimento administrativo de fiscalização. Entretanto, surge-nos evidente que ao contribuinte fiscalizado é assegurado o direito constitucional de manifestar-se sobre o fato presuntivo colhido pela administração, assim como de opor outras provas a tal presunção, a exemplo da efetividade da operação que lhe garante o direito ao crédito do ICMS respectivo. Mais não é preciso ser dito a esse respeito.

Por derradeiro, encerrando esta casuística que sem limites artificiais seria interminável, importa tratarmos brevemente do arbitramento em matéria tributária. Diz, a esse respeito, o artigo 148 do Código Tributário Nacional: *“Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”*. Desse dispositivo legal inferimos que o arbitramento é cabível quando omissa a base probatória fornecida pelo contribuinte ou quando ela não mereça fé. Ademais, dele inferimos também que é legalmente ressalvada a avaliação contraditória, em âmbito administrativo ou judicial, em caso de contestação pelo contribuinte.

Por outro lado, na legislação federal não se encontra disciplina expressa sobre tal avaliação contraditória, que acaba relegada ao processo administrativo tributário ou ainda ao processo judicial, portanto, já em ambiente litigioso, e isto se replica pelos outros Entes Federativos. Todavia, havemos de reforçar que, no ambiente colaborativo do procedimento administrativo de fiscalização tributária, é igualmente obrigatória a avaliação contraditória, assim entendida a consideração da perspectiva do contribuinte sobre os elementos de prova reputados omissos ou carecedores de fé pela fiscalização.

Ademais, sendo possível de alguma forma ou meio a prova do fato, incabível será o arbitramento, que é medida evidentemente suplementar e cabível apenas à hipótese de impossibilidade de identificação dos fatos imponíveis. Por conseguinte, se o contribuinte alcançar produzir essa prova, desautorizada está a administração de proceder ao arbitramento, restando-lhe, nessa hipótese, ou acolher a prova construída pelo

contribuinte ou produzir contraprova que a refute. A propósito, analisando tema bastante similar, concluiu Geraldo Ataliba: “(...) o fornecimento de esclarecimentos pelo contribuinte modifica a situação de discricção da autoridade (...). Efetivamente, se, à falta de esclarecimentos, o fisco pode arbitrar o rendimento, perde inteiramente esta liberdade com a manifestação do contribuinte. (...) Esta vem trazer equilíbrio processual ao procedimento, obrigando o fisco a duplo trabalho: a) provar as próprias afirmações; b) refutar as provas do contribuinte”⁵¹⁷.

Em outros termos, a omissão é uma das hipóteses legais do arbitramento, de modo que a apresentação de esclarecimentos pelo contribuinte que constituam prova suficiente dos fatos reputados omitidos faz retornar à administração o ônus probatório que lhe incumbe. E disso surge patente que a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização apresenta-se ainda mais inquestionável diante de pretensão fiscal de arbitramento, haja vista que somente pode ser considerado omissor o contribuinte ao qual, franqueada oportunidade de manifestar-se sobre as provas da administração, deixe de fazê-lo. Em qualquer outra hipótese, será viciado o procedimento, seja por mitigação do direito de contribuinte de dele participar, seja por ausência de refutação fiscal quanto às provas prestadas pelo contribuinte caso exerça ele seu direito à manifestação.

Não muito diferente mostra-se, ainda, a hipótese de arbitramento por não merecerem fé os exercitados deveres instrumentais do contribuinte. Em tal situação igualmente vige seu direito de participação efetiva no procedimento – como, aliás, vige e vincula a administração em qualquer hipótese de procedimento de fiscalização tributária -, sendo-lhe assegurado o direito de construir prova da realidade ocorrida no mundo fenomênico em homenagem ao princípio da estrita legalidade. E uma vez produzida essa prova, à administração cabe desconstitui-la, sob pena de ter de aceitá-la ao invés de proceder ao arbitramento.

Ainda a esse propósito, o arbitramento tal qual praticado pela administração fiscal resume com clareza a “cultura da lide” que domina o universo tributário, eis que relega ao processo a composição que poderia advir no curso do procedimento. Contudo, tal conduta atenta flagrantemente contra a eficiência administrativa, haja vista que relega à lide a primeira valoração equitativa dos fatos, exigindo muito mais esforço do Estado para um mesmo fim. Ademais, ao assim proceder, a administração violenta o Sistema

⁵¹⁷ Lançamento – Procedimento Regrado, p. 338.

Constitucional Tributário, que, por tudo o quanto posto no presente trabalho, impõe essa primeira composição parcial entre o contribuinte e a administração ao procedimento administrativo, ou seja, a momento anterior à tomada de decisão pela administração, franqueando àquele manifestar-se previa e amplamente tanto como medida de eficiência administrativa quanto para proteção dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo.

Em suma, a conduta fiscal deve mirar o interesse público, diferente que é do interesse fiscal e tão bem caracterizada por Geraldo Ataliba: “*O interesse superior do Estado é realizar a ordem jurídica. A este não pode o fisco superpor a arrecadação maior ou punição a alguém. (...) O interesse público consiste em proteger os direitos individuais (especialmente a liberdade e a propriedade), e não em afligir um contribuinte ou uma categoria de contribuintes*”⁵¹⁸.

E os direitos individuais dos contribuintes, em linha com o interesse público, restam desprotegidos enquanto lhes for obstado ou mitigado o direito a uma efetiva e ampla participação em qualquer procedimento de fiscalização tributária, como expressão maior que é da democratização das relações entre Estado e contribuintes tal qual bradada na esperançosa lição de Heleno Torres mais uma vez aqui transcrita: “*(...) Avançar na democratização das relações tributárias é o grande desafio das reformas urgentes que se impõem à nossa legislação tributária. E é este o papel do jurista do Direito Tributário dos nossos tempos*”⁵¹⁹.

É com a expectativa de alguma contribuição para o avanço nessa almejada democratização das relações entre o Estado e o contribuinte que ora submetemos a presente tese a exame, acreditando que a consolidação do procedimento administrativo de fiscalização tributária como âmbito isonômico de diálogo voltado ao entendimento quanto à qualificação dos fatos tributários e à interpretação das normas jurídicas tributárias seja um caminho incontornável para tal nobre fim.

⁵¹⁸ Lançamento – Procedimento Regrado, p. 341.

⁵¹⁹ Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica, pp. 165.

VIII. CONCLUSÕES

Ao fim e ao cabo da exposição precedente, acreditamos ter atingido o nosso objetivo maior, que era e continua sendo ressaltar o direito do contribuinte a uma plena, ampla e efetiva participação no procedimento de fiscalização tributária. Ora nos cabe, então, a título de arremate, reunir nossas conclusões neste derradeiro Capítulo.

Pois bem. Anteriormente afirmamos que a fiscalização tributária é uma decorrência da competência tributária, a qual, exercitada mediante lei, outorga capacidade tributária ativa a determinado sujeito para exercício da “função administrativa tributária”, que, além da atividade de fiscalização, também engloba a regulamentação, a aplicação de sanções, a imputação de encargos etc. Em outros termos, a fiscalização tributária é parte da atividade administrativa tributária outorgada ao Poder Executivo quando do exercício da competência constitucional tributária pelo órgão legislativo dos Entes Federativos, nesse momento esgotando-se tal competência em si mesma e fazendo nascer, ao próprio Ente ou a terceiro, a capacidade tributária ativa que carrega consigo aquele “dever-poder”.

Conquanto comumente vinculada ao exercício, pelo Estado, do “poder de polícia” em sua vertente de “polícia administrativa”, tal expressão não nos agrada, seja pela malsinada remissão automática ao ultrapassado “Estado de Polícia”, seja pela circunstância de que se trata de um mistér que integra a atividade administrativa de um modo geral, possuindo qualidades comuns aos demais atos administrativos que impõem obrigações ao particular, quais sejam imperatividade e a exigibilidade e, particular e excepcionalmente, mediante expressa autorização legal ou diante de situação de urgência cristalina, a executoriedade. Desse modo, a nós se mostra melhor, quanto à sua natureza, identificar a fiscalização tributária com o citado “dever-poder” da administração de aplicar o ordenamento jurídico, situações em que impõe obrigações aos particulares, sejam elas de fazer ou de não fazer, impondo-as com base na imperatividade e na exigibilidade de seus atos, por vezes acrescidas da excepcional executoriedade.

Todavia, bem frisamos nosso entendimento de que as características acima apontadas como próprias dos atos da administração não atribui a esta qualquer supremacia em relação aos particulares, os quais, a seu favor, ostentam diversos direitos fundamentais cuja aplicação, em nosso Sistema Constitucional, é imediata e que, assim, não se apresentam em hipótese alguma inferiorizados pelo simples fato de que, para que se façam

valer em caso de abuso por parte de agentes fiscais, dependem de intervenção do Poder Judiciário. A esse respeito acreditamos ter demonstrado no presente trabalho que a imperatividade, a exigibilidade e a excepcional excoutoriedade são apenas instrumentos sem os quais a administração seria incapaz de exercer seu múnus constitucional, o que não se presta de forma alguma a criar qualquer disparidade de forças entre os sujeitos parciais das relações jurídicas em que se tocam o público e o privado.

A propósito, já migrando da descortinada natureza da fiscalização tributária - decorrência da competência constitucional tributária outorgada aos Entes Federativos que é - para a finalidade dessa atividade administrativa, não haveria de ser ela qualquer coisa divergente do interesse público. Ora, se o exercício das competências precisamente repartidas pela Constituição Federal de 1988 encontra seus limites nos direitos e garantias fundamentais nela igualmente dispostos, esse conjunto demarca o Sistema Constitucional Tributário que submete tanto a administração, já incumbida de seu mistér por força do exercício da competência tributária pelo respectivo Ente, quanto o particular, que se encontra ainda no campo das possibilidades da sujeição passiva tributária. Em termos mais objetivos, a finalidade do exercício da função administrativa não é outra senão a aplicação do referido Sistema Constitucional Tributário, o que tanto pode resultar na constituição de créditos tributários e sua respectiva cobrança quanto na não versão para o universo jurídico daquilo que não reúne condições para tanto. Consequentemente, a Função Executiva, ora mais especificamente observada em seu componente administrativo tributário, cinge-se à aplicação precisa do ordenamento jurídico, sendo este e somente este o interesse público que deve perseguir.

Para tanto, em matéria tributária, esse mesmo ordenamento jurídico que prescreve a estrita legalidade ou tipicidade cerrada - a qual garante ao contribuinte que, sem a perfeita identidade entre o evento e a hipótese descrita da norma geral e abstrata tributária, não pode haver subsunção do fato à norma, afastando-se a incidência tributária - alberga também a ampla discricionariedade dos atos que compõem o procedimento administrativo de fiscalização tributária. Discricionariedade esta que se mostra indispensável para exercício de atividade administrativa que, por imiscuir-se sobremaneira no complexo mundo fático, não pode estar adstrita a fórmulas legais herméticas preconcebidas, o que não quer dizer em hipótese alguma que ela não está adstrita àquele mesmo ordenamento jurídico que visa a aplicar.

Assim, evidentemente vinculada ao ordenamento jurídico, ainda que não a uma fórmula contida em lei imediatamente superior, a administração cumpre seu “dever-poder” partindo de uma larga discricionariedade inicial própria ao procedimento administrativo de fiscalização tributária, o qual, a depender da precisa subsunção dos fatos à norma geral e abstrata tributária, pode culminar no ato administrativo vinculado de lançamento tributário, norma individual e concreta que é. Isso descortina que o lançamento tributário, ato vinculado e obrigatório, surge como mera contingência à luz do procedimento que deve anteceder-lo, porquanto a aplicação da legislação tributária de que ele é emanado depende da prévia interpretação dos fatos, na qual devem compor-se os direitos estatais e os direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Daí que a decisão final que cabe à administração não tem como norte seus próprios interesses, mas guia-se pela correta aplicação do ordenamento jurídico, o que perfaz o interesse público para o qual devem concorrer, no curso do procedimento administrativo de fiscalização, tanto o fisco quanto o contribuinte.

Nesses termos, calcados na ideia de que é a linguagem que constitui a realidade, sendo ela também uma ferramenta de ação, firmamos como premissa inicial do presente trabalho que, situando-se fisco e contribuinte diante de fatos a serem analisados com vistas à preservação do interesse público, devem eles necessariamente adotar uma postura colaborativa recíproca, formando-se o diálogo voltando ao entendimento na linha habermasiana, em que ambas as partes devem estar predispostas a serem convencidas pelo melhor argumento. Ora, tendo como finalidade última o interesse público – seja ele a constituição do crédito tributário em sua exata medida, seja a não constituição do crédito tributário diante da ausência do suporte fático que o autorizaria -, e estando tanto a administração quanto o contribuinte diante dos mesmos fatos, o diálogo voltado para o entendimento é indispensável, para o que Habermas pressupõe a igualdade entre as partes, ou seja, a inexistência de pressões internas ou externas, a não ser a do melhor argumento. Sem tal igualdade não se mostra possível a formação do ambiente de que depende o diálogo voltado ao entendimento, o qual sucumbiria diante da submissão de um sujeito ao outro, impedindo-se, pois, a prevalência do melhor argumento, que se esvairia sob o jugo autoritário.

É nesse ponto que nossa premissa comunicativa de igualdade entre as partes sintoniza-se com o Estado Democrático de Direito, por força do qual não se pode mais falar em supremacia do poder estatal diante do particular, mas sim em distribuição de

direitos e deveres a ambos. Tal situação importa claramente numa relação de igualdade entre Estado e particular, ambos submetidos ao ordenamento jurídico, ou seja, mirando o interesse público, assim entendido obviamente toda a gama de valores, direitos e garantias fundamentais imposta pela Constituição. Daí falar-se em sua supremacia sobre o interesse particular; supremacia do ordenamento, não do interesse fazendário.

Portanto, a equidade das partes nas relações entre Estado e particular é inequívoca à luz do Estado Democrático de Direito, o que encampa também as relações jurídico-tributárias, em que se compõem de forma equânime competências tributárias e direitos fundamentais. E não apenas na relação tributária principal estão em pé de igualdade o contribuinte e a administração tributária, haja vista que esta mesma igualdade, imposta pelo Estado Democrático de Direito, replica-se em todas as demais relações entre Estado e particular, por óbvio aplicando-se também àquelas relações tributárias que orbitam uma possível relação principal. Estas relações jurídicas entre Estado e contribuintes possuem, em cotejo com a relação jurídica principal, a mesma estrutura formal, ao passo que, no aspecto material, impõem obrigações de fazer e de não fazer, entre elas as obrigações de deixar-se fiscalizar e de colaborar com a fiscalização. Por conseguinte, a igualdade entre fisco e contribuinte que se verifica na relação obrigacional que deflui do consequente da norma individual e concreta do lançamento é também pelas mesmas partes experimentada nas demais relações obrigacionais, de natureza instrumental.

Se são partes iguais a administração e o contribuinte nas relações que travam entre si, no que se incluem também as relações jurídicas que conformam a fiscalização tributária, a decisão administrativa a ser tomada com base nessa atividade não pode prescindir da análise dos interesses do contribuinte, assim entendidos os seus direitos fundamentais à propriedade, à livre-iniciativa, à autonomia privada, entre outros. E essa perspectiva não pode ser aportada à atividade administrativa senão pela parte que a detém, qual seja o contribuinte. Resta, pois, desvendar o meio pelo qual o contribuinte há de ter garantido o direito de aportar sua perspectiva - seus interesses calcados em seus direitos fundamentais - à atividade administrativa.

Nesse intento é que afirmamos no presente trabalho que não há de existir ato administrativo puro, ou seja, aquele que surge da penúmbra indevassável do intramuros da administração. Por mais imediata que pareça ser a construção da decisão administrativa, a possibilidade de interferência em um direito individual reclama a procedimentalização da atividade administrativa para franqueamento ao particular do direito de participação, o que

tanto contribui para a eficácia da atividade administrativa quanto para que o particular possa fazer com que seus interesses sejam também considerados.

É, portanto, a procedimentalização da atividade administrativa que a democratiza, preservando a condição de igualdade perante o ordenamento jurídico entre particular e administração. A procedimentalização da atividade administrativa tributária constitui-se, assim, como verdadeira garantia do contribuinte, impondo à administração, para a tomada da decisão que lhe compete, respeito não só à legalidade, mas também aos princípios da impessoalidade e da moralidade (art. 37, *caput*, CF/88) – deles desdobrando-se a boa-fé-objetiva e a lealdade –, do que também decorre que ela necessariamente deve ser imparcial. E essa imparcialidade a administração jamais alcançará sem as considerações, informações, dados, provas e quaisquer outros elementos que queira o particular trazer ao procedimento administrativo de fiscalização tributária.

A partir disso nós retornamos, num círculo virtuoso, à possibilidade de colaboração entre fisco e contribuinte para preservação do interesse público, num diálogo voltado ao entendimento, o que se dá, em respeito ao Estado Democrático de Direito, somente por meio do procedimento administrativo. O procedimento administrativo concorre para a preservação do interesse público tanto ao contribuir para a eficácia (imposta pelo art. 37, *caput*, CF/88) da atividade administrativa por conta de uma decisão mais acertada que resulta da consideração prévia também dos interesses particulares pela administração, quanto ao franquear ao contribuinte oportunidade para prévia defesa de seus direitos fundamentais. Assim, unem-se pelo procedimento administrativo a decisão mais eficiente e a decisão mais justa, sem o que é evidente que o ordenamento jurídico não estaria sendo aplicado em sua integralidade.

Aliás, também afirmamos na presente tese que esse direito de participação do contribuinte não é de forma alguma incompatível com a característica inquisitiva atribuída ao procedimento de fiscalização tributária. A esse respeito visitamos tanto a doutrina processual civil quanto a doutrina processual penal para delas extrair a compatibilidade entre o direito de participação do contribuinte e a inquisitorialidade do procedimento em tela. Da doutrina processual civil aferimos que o princípio inquisitivo (iniciativa probatória do Estado) tem no princípio dispositivo seu oposto (iniciativa probatória das partes), sendo certo, ademais, que, no Processo Civil Brasileiro moderno, ambos têm aplicação, de modo que, pelo princípio dispositivo, às partes cabe a iniciativa de delimitar o terreno fático de atuação do juiz, o qual, pelo componente inquisitivo,

conduz o modo e a profundidade de reconstrução dos fatos com vistas obviamente à distribuição de justiça, tudo isso obviamente sem qualquer empecilho à efetividade do princípio contraditório constitucionalmente garantido (art. 5º, LV, CF/88). Da doutrina processual penal, a seu turno, mais precisamente de suas lições acerca do inquérito policial – procedimento administrativo tal qual a fiscalização tributária –, inferimos que a participação do interessado é hoje vista como indispensável, ao qual se atribui verdadeira condição de parte, abrandando-se o cunho inquisitivo que o excluía dessa condição. E é nesse mesmo sentido que aqui defendemos o direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, não como um contraditório pré-ordenado à vista do Estado-juiz a quem cabe decidir, mas de um contraditório compatível com a discricionariedade característica desse procedimento administrativo, de modo que ao interessado caiba sempre manifestar-se sobre as provas cuja produção insere-se no campo de liberdade do agente administrativo, podendo ainda também produzir as provas que entender necessárias à decisão a ser tomada pelo Estado-parte (administração), que haverá sempre de levá-las previamente em consideração.

Noutro giro, também demonstramos no presente trabalho que o processo administrativo tributário, por nós entendido como o instrumento por meio do qual o Estado-juiz, em âmbito administrativo, tem o dever de pacificar o conflito entre Estado-parte e contribuinte, não substitui o procedimento administrativo e o direito de participação do contribuinte prévio à decisão administrativa, ao menos não de forma a satisfazer o Princípio da Eficiência Administrativa e os desígnios do Estado Democrático de Direito, com as garantias dele decorrentes aos direitos do indivíduo.

A esse propósito, demonstramos, em primeiro lugar, que, na atividade de fiscalização tributária, o lançamento do crédito tributário não lhe pode ser a finalidade, com a expectativa de que controvérsias sejam pacificadas no curso do processo administrativo tributário, tornando a lide regra ao invés de exceção. Nesse cenário atualmente vigente, aumentam cada vez mais os custos com pessoal, material, instalações e todas as demais despesas necessárias ao trâmite dos milhões de processos administrativos que abarrotam os tribunais administrativos tributários federal, estaduais e municipais, o que, conseqüentemente, reflete-se também nos escaninhos judiciais.

Ademais, se a ineficiência administrativa decorrente da cultura do litígio acima apontada é danosa à administração, apontamos que ela também o é ao contribuinte, eis que, a despeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prescrita no artigo

151, inciso III, do Código Tributário Nacional e deflagrada por reclamações ou recursos administrativos apresentados nos termos da legislação própria, não há dúvida de que a simples existência do lançamento tributário já é por si só danosa ao contribuinte.

Isso ocorre pelo fato de que, indubitavelmente, o crédito tributário constituído contra o contribuinte reduz a sua credibilidade perante a coletividade na escala do adimplemento fiscal, obstaculizando-lhe oportunidades econômicas e dificultando-lhe a prova de sua própria retidão fiscal, haja vista que, afora negócios jurídicos bastante simples e corriqueiros, ninguém mais se contenta com as certidões positivas com efeitos de negativa a que alude o artigo 206 CTN para a tomada da decisão negocial. Como exemplos corriqueiros da ineficiência da atual postura da administração fiscal de mirar o lançamento de forma indiscriminada citamos operações de compra e venda ou incorporações, nas quais invariavelmente o outro pretense partícipe do negócio, receoso da sucessão tributária, ultrapassa a constatação de validade daquele citado documento de regularidade fiscal para a investigação do(s) crédito(s) tributário(s) lançado(s) e ainda discutidos em âmbito administrativo, cuja simples existência macula em menor ou maior grau a condição de regularidade fiscal do contribuinte.

Se mais não bastasse, ora afirmamos que, se a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária concatena-se no já mencionado círculo virtuoso que privilegia a eficiência administrativa, a mitigação de tal direito do contribuinte concatena-se em igual medida num círculo vicioso. Isso decorre do fato de que, ao comprometer de forma demasiada a livre iniciativa por meio do desvirtuamento da finalidade da atividade administrativa de fiscalização tributária, que comumente tem em mira o lançamento tributário e não o interesse público, a administração fiscal gera ineficiência à atividade privada, a qual, por sua vez, reflete-se novamente em ineficiência para a própria tributação, eis que dificulta a ocorrência de novos negócios tributáveis.

Daí que, conquanto o processo administrativo tributário, como garantia constitucional que é, seja instrumento apto ao filtro entre os lançamentos tributários legais e os ilegais no bojo do seu intento de pacificação de conflitos, muito melhor tanto ao Estado quanto aos contribuintes é a inexistência do conflito, o qual, em linha com o interesse público que a arrecadação tributária conforma, pode ser evitado nos casos de lançamentos equivocados por meio de uma maior e mais efetiva participação do contribuinte no curso do procedimento de fiscalização tributária. É a eficiência da

administração tributária incrementada pelo direito do contribuinte a uma efetiva participação no indispensável procedimento administrativo de fiscalização tributária.

De outro lado, também demonstramos que, a exemplo do que ocorre com a Eficiência Administrativa, nem o processo administrativo tributário nem o processo judicial tributário substituem o procedimento administrativo e a participação do contribuinte a ele inerente na otimização da preservação dos direitos e garantias individuais decorrente do Estado Democrático de Direito.

A esse respeito, já dissemos acima que a participação do contribuinte equaliza as forças no procedimento de fiscalização tributária, possibilitando-lhe, no curso dessa instrução probatória, apresentar sua perspectiva sob os fatos em análise, de modo que, para além da eficiência da atividade administrativa, isso também lhe oportuniza fazer valer seus direitos fundamentais na medida em que passa ele a contribuir para a contenção da arrecadação aos limites do Sistema Constitucional Tributário. Sem dúvida, pois, a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária é uma imposição de sua necessária e incontornável democratização, que se apresenta em linha com o garantismo constitucional vigente, o qual não pode ser relegado apenas ao posterior contencioso. Neste, conquanto possa defender-se, o contribuinte já foi surpreendido com o ato administrativo surgido das sombras, o qual, assim, já invadiu sua esfera de direitos e impôs-se a causar-lhe, somente a ele, um ônus que no prévio procedimento administrativo ele democraticamente repartiria com a administração.

Nesse sentido afirmamos no presente trabalho que o artigo 5º, parágrafo 1º, da Constituição Federal impõe aplicação imediata às normas prescritoras de direitos e garantias individuais, com base no que tais direitos e garantias não se prestam apenas como pauta de verificação em posterior controle dos atos da administração pelo Estado-juiz, mas, antes, prestam-se como pauta à própria administração no momento mesmo da tomada de decisão. E aqui a democratização da atividade de fiscalização tributária confere ao próprio titular de tais direitos a oportunidade de fazê-los valer antes da tomada de decisão pela administração. Ou seja, a garantia do direito de participação do contribuinte retira-o da odiosa, mas frequente, situação de acusado para transformá-lo em partícipe da fiscalização tributária, equalizando a relação e possibilitando-lhe que, em caso de desrespeito a algum direito individual, esteja ele confiante de que deve fazê-lo valer.

Não pode haver dúvida, portanto, quanto à condição mais benéfica que ostenta a parte colaborativa em um procedimento administrativo prévio à decisão

administrativa em relação à parte processual que se defende da decisão administrativa que, a partir do nada, já lhe foi imposta. Trata-se, como exposto anteriormente, de conferir maior legitimidade à atividade da administração tributária por meio de sua procedimentalização, que torna bem mais aceitável a decisão que surge ao final da cadeia de positivação por meio do procedimento (Luhmann).

É justamente aqui que se ergue num primeiro momento o devido processo legal em sua vertente substantiva, o qual incorpora o “justo” à letra fria da lei. Foi com base nele que dissemos alhures e ora repetimos, nestas afirmações conclusivas, que o tratamento justo e com lealdade que deve ser destinado ao particular pela administração é uma imposição dos tempos em que vivemos. Se a garantia ao devido processo legal formal (processual) satisfazia-se no âmbito da administração tributária com os então recepcionados instrumentos processuais administrativos e judiciais de defesa do contribuinte contra lançamentos tributários e imposições de multa – pressupondo-se, pois, a lide -, novos tempos e novas gerações que desde sempre respiraram ares democráticos não se podem contentar com tão pouco, para o que o *due processo of law* impõe à administração pautar sua atividade no razoável, no adequado, no justo, o que nos tempos democráticos correntes impõe a participação do contribuinte antes da decisão administrativa, antes da lide, antes, pois, do processo, seja ele administrativo ou judicial.

E ainda a respeito da insuficiência do processo para a otimização que se busca à eficácia dos direitos e garantias fundamentais, reiteramos nosso entendimento de que, relegado à insatisfatória condição de objeto de fiscalização, o contribuinte vê-se oprimido diante da indevida superioridade que comumente se arrogam agentes fiscais, situação em que proliferam desmandos contra os quais ele é indefeso, a exemplo de visitas inoportunas, prazos diminutos e de difícil cumprimento, ou mesmo achaques e outros desvios. Ademais, como tais vícios não constam do ato administrativo final, desaparecem na penúmbra daquilo que existe antes dele quando não precedido da forma procedimental participativa.

Com base nisso nós afirmamos no presente trabalho nossa crença em que, embora atos administrativos que extrapolam seus limites e incorrem em arbitrariedades estejam sujeitos à censura pelo Estado-juiz, mesmo assim o contribuinte, na condição de mero objeto de fiscalização, tem dificuldade de fazer valer seus direitos fundamentais, sofrendo agressões que dificultam o exercício de sua vida e de sua atividade econômica, o que, a seu turno, torna-se menos provável com a alteração da condição de objeto para condição de sujeito propiciada pela procedimentalização da atividade de fiscalização

tributária. Ou seja, acreditamos que a possibilidade de efetiva participação do contribuinte no bojo de verdadeiro procedimento administrativo é capaz de pôr fim à perniciosa condição de acusado que o acua e torna-o impotente diante das indevidas dificuldades e opressões comumente verificadas em fiscalizações tributárias, para o que o posterior processo é menos eficiente.

Por tudo isso, a efetiva participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária conforma verdadeiro direito fundamental que decorre da comunhão de caríssimos princípios e garantias albergados pela Constituição Federal de 1988, a saber: do *caput* de seu artigo 1º (Estado Democrático de Direito) e inciso III (dignidade da pessoa humana); do artigo 5º, incisos XXXIII (direito a informações de seu interesse), XXXIV, alínea *a* (direito de petição), LIV (devido processo legal substantivo), LV (contraditório e ampla defesa aos acusados em geral) e parágrafos 1º (aplicação imediata dos direitos e garantias fundamentais) e 2º (incorporação de outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios adotados pela CF/88); bem como do artigo 37, *caput* (especialmente legalidade, impessoalidade, moralidade – de que decorrem a imparcialidade, a lealdade e a boa-fé objetiva - e eficiência).

Conseqüentemente, o desrespeito ao direito de participação do contribuinte no curso do procedimento de fiscalização - assim entendidas a mitigação de seu direito de participar das diligências probatórias e de produzir provas, bem como a não oportunização ao direito de manifestação sobre as provas colhidas pela administração ou a falta de análise de tal manifestação previamente à decisão administrativa – implica ofensa direta aos mandamentos constitucionais que conformam esse direito, impondo a correção do vício pela própria administração ou pelo Judiciário. Em outras palavras, decorrendo de princípios e garantias constitucionais de aplicação imediata, não só a própria administração, no seu mistér de aplicar o ordenamento jurídico, deve zelar pela preservação do direito de participação do contribuinte em procedimentos de fiscalização tributária, como ainda, caso não o faça, o mesmo ordenamento já dispõe de instrumentos para correção do vício que acomete tal conduta administrativa, o que pode ocorrer tanto em revisão hierárquica própria à administração quanto em verdadeiro processo administrativo ou judicial orientado pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Aliás, a propósito do controle, pelo Poder Judiciário, dos atos da administração no curso do procedimento de fiscalização tributária, no que se incluem óbices à efetiva participação do contribuinte, nós frisamos no presente trabalho que já não

se sustentam quaisquer limites à revisão da discricionariedade administrativa, que encontra no *substantive due process of law*, com a razoabilidade dele decorrente, e no princípio da proporcionalidade os meios aptos a corrigir o malsinado vício. Antes já havíamos asseverado que o devido processo legal substantivo presta-se como baliza à própria consecução da atividade administrativa, momento em que a ela cabe pautar sua conduta à luz do que é justo, razoável, moral, de boa-fé, leal e imparcial, ao passo que ora novamente surge esse princípio e seu corolário, o princípio da razoabilidade, os quais, ao lado do princípio da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade *strictu senso*), aparecem aqui como balizas para o controle do ato administrativo que se desvia de sua finalidade – a aplicação do ordenamento jurídico em sua inteireza – em qualquer grau ou medida.

Por todo o exposto, com ou sem disposições infraconstitucionais que o prevejam expressamente – sem negarmos o benéfico efeito didático de sua expressa previsão em normas infraconstitucionais e em que pese a dificuldade de sua estatuição em fórmulas legais da mesma forma e na mesma medida em que tais fórmulas não conseguem abrigar a agilidade de que necessita a administração para o desempenho da fiscalização -, estamos convencidos de que o direito de participação do contribuinte nos procedimentos de fiscalização tributária que são de seu interesse – produzindo provas que entender cabíveis e manifestando-se sobre toda e qualquer prova coletada pela administração – já está contemplado no rol de garantias constitucionais que o assiste e, em caso de ofensa, pode e deve ser protegido pelo Estado-juiz.

Todavia, julgamos que tal direito ainda não se encontra devidamente consignado na doutrina tributária, que no mais das vezes vê-se satisfeita apenas com o devido processo legal em sua acepção meramente formal, acompanhado da ampla defesa e do contraditório em processo administrativo, ou seja, com a participação do contribuinte já depois de expedida a decisão da administração, em ambiente litigioso, sendo certo, ademais, que, no campo da jurisprudência, a questão ainda sequer foi tangenciada.

Destarte, com as linhas conclusivas acima erigidas alcançamos o fim do trabalho em tela, esperançosos de que, com o firmamento do direito do contribuinte a uma plena participação no procedimento de fiscalização tributária, alguma contribuição tenhamos acrescentado às relações entre Estado e contribuinte em âmbito administrativo, visando a democratizá-las e a prevenir a instauração de muitas lides que abarrotariam os escaninhos dos órgãos julgadores administrativos e judiciais.

IX. BIBLIOGRAFIA

- ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale di Diritto Amministrativo*. 3. Ed. Milano: Giuffrè, 1960
- _____. *Instituciones de Derecho Administrativo*, Trad. de Buenaventura Pellisè Prats. Barcelona: Casa Ed., 1970.
- ALMEIDA, Mário Aroso de. *Anulação de actos administrativos e relações jurídicas emergentes*. Coimbra: Almedina, 2002.
- ALVES, Alaôr Caffé. *Fundamentos dos atos de vontade e práxis lingüístico-social no Direito. Kelsen e Wittgensteins II*. In *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Florence Haret; Jerson Cordeiro. São Paulo: Noeses, 2009.
- ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O método nas ciências naturais e sociais – pesquisa quantitativa e qualitativa*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *O princípio da eficiência no direito administrativo*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 14, junho-agosto, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 16 de setembro de 2012.
- AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do Contribuinte na Edição de Regulamentação Tributária*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.
- ASCARELLI, Tulio. *Registrazioni nei libri di commercio e confessione*. Rivista de diritto processuale civile, 1930, I.
- _____. *Ensaio e Pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1952.
- ASOREY, Ruben O. *Protección Constitucional de los contribuyentes frente a la arbitrariedad de las Administraciones Tributarias. Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Rubén O. Asorey (Director). Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – Procedimento regrado: discricionariiedade na investigação e levantamento de dados. Esclarecimentos e informações do contribuinte. Impossibilidade jurídica da presunção quando a lei requer prova*. Estudos e Pareceres do Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

- _____. *Princípios Constitucionais do processo e do procedimento em matéria tributária (aula)*. RDT 46/121.
- _____. *República e Constituição*. 2. Ed. (atualizada por Rosolea Miranda Folgosi). São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *República, igualdade e ampla defesa: o caso folha*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.79, n.661, p.235-6, nov. 1990.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 763.
- _____. *Princípios de Direito Administrativo e Tributação: Fronteiras e Implicações*. In *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BALEIRO, Aliomar. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2 ed. 5. Tir. São Paulo; Malheiros, 2001.
- _____. *Elementos de Direito Administrativo*. 1. Ed. 2. Tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- BARACHO, José Alfredo – *Processo e Constituição: O Devido Processo Legal*. Ed. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.
- BARROS, Carlos S. de Júnior – *Fontes de Direito Administrativo – Limites do Poder Regulamentar*, In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 28.
- BARROS, Suzana de Toledo. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional*. 2ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional*. Revista dos Tribunais. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política nº 23, abril-junho/1998, pp. 65-78.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo: influência do direito material sobre o processo*. São Paulo: Malheiros, 1995.

- _____. *Poderes Instrutórios do Juiz*. 5ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e Estado de Exceção Permanente: atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue Editorial, 2004.
- _____. “*Separação de Poderes*” no Estado federal norte-americano. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 38, nº 150, abril-junho 2001.
- _____. *Soberania e Constituição: Para uma Crítica do Constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- BERSANI, Giuseppe. *L'accertamento tributário nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario. Aspetta problematici e strumenti di tutela*. Torino: G. Giachipelli Editore, 1996.
- BEST, Arthur. *Evidence*. New York: Aspen, 4ª ed., 2001.
- BEZNOS, Clovis. *Poder de Polícia*. São Paulo: RT, 1979.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª edição. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1991.
- _____. *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: Edipro, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 10ª ed. São Paulo; Malheiros, 2011.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Contraditório e provas no processo administrativo tributário (ônus, direito à pericia, prova ilícita)*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1995.
- _____. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do Processo Administrativo Tributário e Lei Ordinária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRAGANÇA, Inácio. *Da indivisibilidade da confissão*. Coimbra, 1948.
- BRAGHITTONI, Rogério Ives. *O contraditório instrumental: da abstração do princípio à realidade do processo*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2001.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. 16/173.

- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.
- _____; VITAL MOREIRA. *Constituição e República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 2ª Ed., 1984, 2ºvol.
- CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo Studio Del diritto processuale tributário*. Rivista di Diritto Processuale Civile n. 2, Padova: Cedam, 1932.
- _____. *Teoria general del derecho*. Trad. F. X. Osset. Madrid, 1955.
- _____. *La prueba civil*. Buenos Aires: Depalma, 2ª ed., 1982.
- _____. *Confessione in lettera diretta dal contumace al giudice*. Rivista di diritto processuale civile. 1940, II.
- _____. *Documento dispositivo e documento confessório*. Rivista di diritto processuale civile. 1924, II.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª. ed rev. e ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria da Decisão Tributária*. Tese de livre-docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria na norma tributária*. São Paulo, Max Limonad, 3ª edição, 1998.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva, 22ª edição, 2010.
- _____. Formalização da linguagem – proposições e fórmulas. *Direito – revista do programa de pós-graduação em direito – PUC/SP*. São Paulo: Max Limonad, 1995 (I) 1: 143-54.
- _____. *Enunciados, normas e valores jurídicos tributários*, in Revista de Direito Tributário n° 69. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- _____. *O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos*, in Revista de Direito Tributário n° 45. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- _____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª edição. Saraiva: São Paulo, 1999.
- _____. *A prova no procedimento administrativo tributário*. RDDT, São Paulo, n. 34, jul. 1998.

- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª edição rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *The Nondelegation Doctrine in the American Constitutional Law*, na Revista *Arquivos do Ministério da Justiça*, 1979, vol. 149, os 95 a 196.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira, *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*, Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- CERQUEIRA, Hugo E. A. da Gama. *Adam Smith e seu contexto: o Iluminismo escocês*. In *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 15, n. 1 (26), p. 1-28, jan./jun. 2006.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de derecho procesal civil*. Tradução: José Casais y Santaló. Madri: Réus S.A, 2000.
- _____. *Instituições de direito processual civil*. Tradução: J. Guimarães Menegale. Notas: Enrico Tullio Liebman. 3.ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1969. v. I.
- _____. *Instituições de direito processual civil*. Tradução: J. Guimarães Menegale. Notas: Enrico Tullio Liebman. 3.ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1969. v. III.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 7 ed, ver, e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1998*. 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- _____; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Direito tributário contemporâneo*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- COSTA, José Maria da. *Manual de Redação Profissional*. Campinas: Millennium, 2002.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CRETELLA, José Júnior. *Ato Administrativo – A Tridimensão da Discricionariedade*, na *Revista de Direito Administrativo*, Ed. FGV, Rio, 1985, vol. 119;
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 19ª edição atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995.

- DANTAS, San Tiago – *Igualdade Perante a lei e 'Due Process of Law'* (Contribuição ao Estudo da Limitação Constitucional do Poder Legislativo), In Revista Forense, abril, 1948.
- DELGADO, José Augusto. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias Nova Série – 6. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.
- DEMO, Pedro. *Metodologia Científica Em Ciências Sociais*. 3ª Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.
- DENARI, Zelmo. *Cidadania e Tributação*. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 10, jul. 1996.
- DENNING, Lord. *The Due Process of Law*. Ed. Butterworths, London, 1980.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo*. In *Supremacia do Interesse Público e Outros Temas Relevantes*. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. *Da Constitucionalização do Direito Administrativo: Reflexos sobre o Princípio da Legalidade e a Discricionariedade*. In *Supremacia do Interesse Público e Outros Temas Relevantes*. Coord. Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Carlos Vinícius Alves Ribeiro. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. *Discricionariedade administrativa e controle judicial da administração*. In SALLES, Carlos Alberto de. (Org.). *Processo civil e interesse público: o processo como instrumento de defesa social*. 1ed. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 2003, p. 181-198.
- _____. *Direito Administrativo*. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. 3ª edição. Volume I. São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. 3ª edição. Volume II. São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____. *Instituições de direito processual civil*, volume I, São Paulo, Malheiros, 5ª ed., 2005.
- _____. *Instituições de direito processual civil*, volume II, São Paulo, Malheiros, 5ª ed., 2005.

- _____. *Instituições de direito processual civil*, volume III, São Paulo, Malheiros, 5ª ed., 2005.
- _____. *Instituições de direito processual civil*, volume IV, São Paulo, Malheiros, 4ª ed., 2004.
- _____. *Nova era do processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.
- DUARTE, David. *A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória*. Coimbra: Almedina, 2006.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 4ª ed., 1977.
- FALCÓN. Henrique M. *Tratado de La prueba: civil, comercial, laboral, penal, administrativa*. Buenos Aires: Ástrea, 2003.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. *A prova no direito tributário: teoria e prática*. Tese de livre-docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1981, (5) 17/18:50-6.
- _____. *Teoria da Norma Jurídica*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2000.
- _____. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- _____. *Sigilo bancário e fiscalização*. Revista da Indústria, Ano II, nº 5, jan/mar 1993.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: J.E.M.M. Editores Ltda, 1988.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo; Saraiva, 2003.

- _____. *Princípios Fundamentais de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo; Saraiva, 2010.
- _____. *A autonomia do Poder Regulamentar na Constituição Francesa de 1958*, na Revista de Direito Administrativo, Ed. FGV, vol. 84, 1966.
- FIGUEIREDO, Diogo de Moreira Neto. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- _____. *Legitimidade e Discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- FIORELLI, Piero. *Confessione (storia)*. Enciclopedia Del diritto, VIII.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3ª edição. São Paulo: Annablume, 2007.
- FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Tradução da Segunda edição argentina do Livro *Derecho Financiero* (Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora, 1999.
- FRANÇA, Reginaldo de. *Fiscalização Tributária: prerrogativas e limites*. 1ª ed. 6ª reimp. Curitiba: Juruá, 2010.
- FRANCO, Fernão Borba. *Aproximação entre processo judicial e administrativo: um enfoque sobre o procedimento e a motivação*. Tese de Doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2006.
- FREITAS, José Lebre de. *A confissão no direito probatório*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
- FREITAS, Gilberto Passos; e FREITAS, Vladimir Passos. *Abuso de Autoridade: Notas da Legislação, Doutrina e Jurisprudência à Lei 4.898, de 09.12.1965*. 6 ed. ampl. e revista de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
- FREITAS, Juarez de. *Discricionariedade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007.
- FRUND, Ernst. *The Police Power – Public Policy and Constitutional Rights*, Chicago, 1904.
- FURNO, Carlo. *Accertamento convenzionale e confessione stragiudiziale*. Firenze: G.C. Sansoni Editore, 1948.
- GAMA, Lidia Elizabeth Peñaloza Jamarillo. *O devido processo legal*. Leme, SP: LED, 2005.

- GARCIA, Ron Genicolo. *A Fiscalização Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 71, ago. 2001.
- GEWANDSZNAJDER, Fernando; ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith. *O método nas ciências naturais e sociais – pesquisa quantitativa e qualitativa*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 9ª ed. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1965.
- GONÇALVES, João Batista. *O devido processo legal e o pacto de São José da Costa Rica*. Tese de Doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1999.
- GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *Processo Administrativo Tributário*. Revista de Direito Tributário. n. 75. São Paulo: Malheiros, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRAZIANI, Carlos Alberto. *Sull'ammissibilità della confessione dei contratti solenni*. In GLENDI, Cesare; PATTI, Salvatore; PICOZZA, Eugenio (Coord.). *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributario*. Torino: Giappichelli, 1986.
- GRECO, Marco Aurélio. *Notas sobre o Princípio da Moralidade*. In *Direito Tributário, homenagem a Alcides Jorge Costa*, Vol. I. 1ª ed. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 375-392.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva: 1998. Vol. I.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. *Garantias do contraditório e ampla defesa: palestra proferida durante o simpósio criança e adolescente - cidadãos de primeira classe*. Jornal do Advogado, São Paulo, n. 175, p. 9, 1990.
- _____. *Processo constitucional em marcha: contraditório e ampla defesa em cem julgados do tribunal de alçada criminal de São Paulo*. São Paulo: Max Limonad, p. 6-24, 1985.
- _____. *Defesa, contraditório, igualdade e par condicio na ótica do processo e estrutura cooperatória*. São Paulo: Max Limonad, 1985.
- _____. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GUASTINI, Riccardo. *Il Giudice e la Legge: Lezioni di Diritto Costituzionale*. Torino: Giappichelli, 1995.

- GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001.
- GUIMARÃES, M. A. Miranda. *Ação Fiscal: limites à fiscalização tributária: impugnação ao lançamento*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1994.
- HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação: ensaios filosóficos*. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Loyola, 2004.
- _____. *Teoria do Agir Comunicativo. Racionalidade da ação e racionalização social*. Trad. Paulo Astor Soethe. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- _____. *Teoria do Agir Comunicativo. Sobre a crítica da razão funcionalista*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- _____. *Teoría dela acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Trad. Manuel Jiménez Redondo. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- _____. *A ética da discussão e a questão da verdade*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- _____. *Dialética e Hermenêutica*. Trad. Álvaro L. M. Valls. Porto Alegre: L&PM, 1987.
- HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1956.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- HOYOS, Arturo. *El debido proceso*, 1ªed. Santa Fé de Bogotá, Colombia: Temis, 1998.
- JAFFE, Louis. *Judicial Control of Administrative Action*, Nova York, 1945.
- JARACH, Dino. *O fato imponible*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo; Saraiva, 2005.
- _____. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo*. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 25. São Paulo: Oliveira Rocha, out. 1997.
- LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Poder Tributário y tutela judicial efectiva – Estudos em Homengagem a Geraldo Ataliba*. Coord. Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997.
- LEONARDO, Rodrigo Xavier. *Imposição e inversão do ônus da prova*. São Paulo: Renovar, 2004.

- LINARES, Juan Francisco – *Razonabilidad de las Leyes – El debido proceso como Garantia Inominada en la Constitución Argentina*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970.
- LOPES, João Baptista. *Hierarquia das provas*. Revista e Processo, São Paulo, n. 6, jun. 1977.
- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad, Maroia da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A supremacia constitucional como garantia do contribuinte*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 68, maio 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Confissão irretratável de Dívida Tributária nos Pedidos de Parcelamento*. São Paulo. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 145, p. 47-53, 2008.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades fiscais*. RDT n. 76.
- MALISKA, Marcos Augusto. *Max Weber e o Estado Racional Moderno*. Tese de Doutorado *Os desafios do Estado Moderno. Federalismo e integração regional*, defendida junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado da UFPR, 2003.
- MARCATO, Antonio Carlos. *Código de Processo Civil Interpretado*. São Paulo: Editora Atlas, 2004.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Princípios fundamentais do direito processual*. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARQUES, José Frederico – *A Garantia do ‘Due Process of Law’ no Direito Tributário*, na *Revista de Direito Público*, vol. 5, Ed. Revista dos Tribunais, Julho- Setembro/ 1968.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10ª Ed. Reimpressão. Lisboa: Almedina, 2000.

- MARTINS, André Felipe Saide. *A prova do fato jurídico tributário*. Tese de Doutorado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo sob orientação do Professor Doutor Donaldo Armelin, 2007.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 8ª ed. rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- _____. *Garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário*. IOB: Repertório de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo, São Paulo, n.12, p.238-7, jun. 1994.
- _____. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *Os Poderes do Administrador Público*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Seleção Histórica: 1 a 150, pp. 327-343.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 10ª ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *Legalidade – Discricionariedade – Seus Limites e Controle*. In Revista de Direito Público, nº 86, abril a junho de 1988, ano XXI, São Paulo: RT.
- MESQUITA, José Ignácio Botelho de. *Garantia do devido processo legal - aplicação contra excesso do ministério público*. Revista Forense, Rio de Janeiro, v.90, n.327, p.149-54, jul./set. 1994.
- MICHEL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. (Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr.) São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MONTERO, Francisco Guío. *El contribuyente ante la inspección de HACIENDA*. 5. Ed. Valladolid – España: Editorial Lex Nova, 1999.
- MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Regras de Experiência e Conceitos Jurídicos Indeterminados*, no volume *Estudos Jurídicos, em Homenagem ao Professor Orlando Gomes*, Ed. Forense, 1979.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e discricionariedade: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- MOTT, Rodney L. *Due Process of Law*. Ed. Bobbs-Merril, 1926.

- MOURA, Elizabeth Maria de. *O devido processo legal na Constituição brasileira de 1988 e o Estado Democrático de Direito*. São Paulo: Celso Bastos, 2000.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de Pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de La Imposición*. (Trad. de José Zamit Ferrer). Madrid: instituto de Estudios Fiscales – Ministério da Hacienda, 1974.
- NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil; o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 3ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.
- NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*, 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- NOHARA, Irene Patrícia. *Limites à razoabilidade nos atos administrativos*. Tese de doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2006.
- NOVOA, César García. *La Concepcion Actual de los Principios Tributarios*. In *Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Coord. MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. *Confissão de dívida tributária*. Revista da EMERJ, v. 1, n. 1. Rio de Janeiro: EMERJ, 1998.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática*. 2ª edição. São Paulo: Edições Loyola, 2001.
- OLIVEIRA, Yone Dolácio de. *Princípios da legalidade e da tipicidade*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.
- OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª ed. Livraria do Advogado.
- PICOZZA, Eugenio. *Gli atti amministrative generali e le prove*. In GLENDI, Cesare; PATTI, Salvatore; PICOZZA, Eugenio (Coord.). *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributario*. Torino: Giappichelli, 1986.
- PINHO, Alessandra Godim. *Fato jurídico Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- PINTO, Bilac. *Estudos de Direito Público*, Ed. Revista Forense, Rio. 1953.
- PIRES, Luís Henrique da Costa. *O Estado e o devido processo legal*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2007.
- POPPER, Karl R. (Raimund). BATH, Sérgio (Trad.). *Conjecturas e refutações: o progresso do conhecimento científico*. 5. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008.
- QUINTERO, Florêncio Contreras. *La ejecución activa del presupuesto y el aspecto reparador de su control*. Disquisiciones Tributárias n. 19. Colección “Justitia et Jus”. Venezuela: Talleres Graficos Universitários, 1969.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Ed. Universidade de Brasília, 1981.
- REALE, Miguel. *Abuso do Poder de Legislar*. *Revista de Direito Público*, vols. 39 e 40, 1976.
- _____. *Filosofia do Direito*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. *Lições preliminares de Direito*. 27ª edição ajustada ao novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROBLES, Gregorio. *Las reglas Del derecho y las reglas de los jurgos*. Palma de Mallorca, 1984.
- _____. *El Derecho como texto: cuatro estudios de Teoria comunicacional Del Derecho*. Madrid: Editorial Civitas, 1998.
- RODRIGUES, Marilene Talarico. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. Pesquisas Tributárias – Nova Série 6 (Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.
- ROMANO, Rita de Cássia Vieira Gomes. *Da relação entre direitos fundamentais e poder de tributar, na perspectiva dos princípios da estrita legalidade e do devido processo legal*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.

- ROSAS, Roberto. *Devido processo legal: razoabilidade e proporcionalidade*. Revista dos Tribunais, v. 783, janeiro/2001, p. 11-15.
- _____. *Devido processo legal e processo tributário*. Biblioteca Digital Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 11, nº 53, jan./fev. 2009 (www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx/idConteudo=56742, em 17 de fevereiro de 2010).
- RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SALOMON, Délcio Vieira. *A maravilhosa incerteza: pensar, pesquisar e criar*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SANTAMARIA, Baldassarre. *Le Ispezioni Tributarie. Teoria e Practica del Diritto*. Milano: Giuffrè, 1977.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- SANTOS, Sandra Aparecida Sá dos. *A inversão do ônus da prova: como garantia constitucional do devido processo legal*. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2006.
- SCARANCE FERNANDES, Antonio. *Processo Penal Constitucional*. 3ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Santiago Del Estero: Paidós Postales, 1999.
- SCHMITT, Carl – *Teoría de la Constitución*. Madri: Ed. Alianza, 1982.
- SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Presunções Simples e indícios no procedimento administrativo fiscal*. Processo Administrativo Fiscal, v. 2. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.
- SEIXAS FILHO: Aurélio Pitanga. *A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad. 1998.
- _____. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Natureza Jurídica da Obrigação Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 152, maio – 2008.
- SICA, Heitor Vitor Mendonça Fralino. *Direito de defesa e tutela jurisdicional: estudo sobre a posição do réu no processo civil brasileiro*. Tese de Doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008.

- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In *Revista dos Tribunais*, ano 91, volume 798, abril/2002.
- _____. *A Constitucionalização do Direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- SILVA, Vasco Mauel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedida, 1998.
- SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal: Due process of Law*. 3.ed rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 2001.
- SIVIERO, Fabiana Regina. *Devido processo legal e proporcionalidade: aplicações ao direito processual civil*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2007.
- SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. Tradução do original inglês *An inquiry into the Nature and Causes of THE WEALTH OF NATIONS*. Lisboa: Ed. Fundação Calouste Gulbekian, 1983.
- _____. *Teoria dos Sentimentos Morais*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma explosão hermenêutica da construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *A importância do procedimento administrativo*. *Revista de Direito Público* nº 84, outubro-dezembro/1987.
- TÁCITO, Caio. *O Poder de Polícia e seus Limites*. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 27, janeiro-março/1950.
- TALAMINI, Daniele Coutinho. *Revogação do ato administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TARUFFO, Michele. *La prova de los hechos*. 2ª edição. Madri: Trotta, 2005.
- _____. *La prova dei fatti giuridici*. Milano: Giuffrè, 1992.
- _____. *Il processo civile adversary nell'esperienza americana*. Pubblicazioni della Università di Pavia. Studi nelle scienze giuridiche e sociali; nuova ser., v. 25. Padova: CEDAM, 1979.
- TAVARES, Alexandre Macedo. *O Parcelamento de Débito Tributário e a Ineficácia das Condicionantes Cláusulas de “Confissão Irretratável” e de “Renúncia de Discussão Administrativa e Judicial” do Objeto Parcelado*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 123, p. 9-13, 2005.

- TESAURO, Francesco. *L'onere della prova nel processo tributario*. In GLENDI, Cesare; PATTI, Salvatore; PICOZZA, Eugenio (Coord.). *Le prove nel diritto civile amministrativo e tributário*. Torino: Giappichelli, 1986.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
- TOGNETTI, Sylvania Conceição. *O direito tributário e a informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites do poder de tributar*. Tese de doutorado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, 2009.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: RT, 2012.
- _____. *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Tese apresentada em concurso para Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009.
- I _____. *Direito tributário e autonomia privada. O poder de tributar e a teoria dos negócios jurídicos na atualidade. Metodologia para a interpretação dos fatos tributários*. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tributação nos mercados financeiro e de capitais e na previdência privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.67-111.
- _____. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes simplificação e eficiência administrativa*. *The Advance-Progress (Vidalia)*, Belo Horizonte, n. 2, p. 91-126, 2003.
- _____. *Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP, v. 71, p. 84-103, 2001.
- _____. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. 1. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. v. 1.
- _____. *Dívida ativa e princípios constitucionais: entre segurança jurídica e eficiência administrativa nos casos de nulidade da certidão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo. (Org.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. , p. 500-532.

- _____ ; BERNARDES, Flávio Couto. *Sistemas de arrecadação de tributos na América Latina e princípios constitucionais*. Revista Jurídica Tributária, v. 1, p. 61-124, 2008.
- _____. *Tipicidade e hermenêutica dos conceitos e formas na construção das normas jurídicas - o fim da analogia no direito*. In: LIMA, Martonio Monte Alverne Barreto; ALBUQUERQUE, Paulo Antonio de Menezes. (Org.). *Democracia, direito e política: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis: Conceito Editorial; Fundação Boiteux, 2006, v. , p. 227-249.
- _____. *Vigência e aplicação das normas tributárias*. In GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro.. (Org.). *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 277-286.
- _____. *Conflitos de fontes e de normas no direito tributário: o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária*. In TORRES, Heleno Taveira. (Org.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros Ed., 2005, v. , p. 111-160.
- _____. *Provas e presunções em matéria tributária e sua aplicação nos casos de simulação*. In TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe.. (Org.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. , p. 359-384.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O Estatuto do Contribuinte*. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. (Coordenador: Hugo Maurício Sigelman), v. II. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.
- _____. *A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- _____. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Cord. Heleno Taveita Torres. São Paulo: Malheiros, pp 559-593.
- _____. *A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte*. In *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coor. SCHOUERI, Luís Eduardo. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- TUCCI, José Rogério Cruz e. *Hipoteca judiciária e devido processo legal*. Revista forense, Rio de Janeiro, v. 94, n. 341, p. 157-160, jan./mar. 1998.

- _____. *Garantia da prestação jurisdicional sem dilações indevidas como corolário do devido processo legal*. Revista de Processo, São Paulo, v.17, n.66, p.72-8, abr./jun. 1992.
- _____; TUCCI, Rogério Lauria. *Devido processo legal e tutela jurisdicional*. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 1993.
- TUCCI, Rogério Lauria. *Direitos e garantias individuais no Processo Penal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- UCKMAR, Victor. *El sistema tributário: Las instituciones, Las Administraciones Fiscales, Los Contribuyentes*. Estudos em Homagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário (organizador: Celso Antônio Bandeira de Mello). São Paulo: Malheiros, 1997.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- _____. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- _____. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª edição rev., atual. e ampl.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. *Direito Público, Direito Privado: Sob o Prisma das Relações Jurídicas*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- VINCENZI, Brunela Vieira de. *A boa-fé no processo civil: aplicação da cláusula geral da boa-fé no processo civil*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2002.
- VITTA, Heraldo Garcia. *Poder de Polícia*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- WEBER, Max. *O que é a burocracia?* Versão da obra de Weber traduzida para o português pelo Conselho Federal de Administração – CFA.
- WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; Rev. técnica de Gabriel Cohn. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2004.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.
- _____. *Do lançamento: Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. *Origem e evolução do devido processo legal substantivo: o controle da razoabilidade das leis do século XVII ao XXI*, 1ª Ed. São Paulo: Letras Jurídicas, 2007.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.