

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôres

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo, 2016

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutora em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôrres.

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

2016

**ANA CAROLINA QUEIROZ MAIA**

**ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA COLABORATIVA E  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Tese de Doutorado

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

Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada:

---

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Tôres

---

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Numa página dedicada a agradecimentos, cabe deixar falar o coração.

Quero expressar minha profunda gratidão ao meu orientador, o Professor Heleno Taveira Tôrres, por ter me inspirado e me desafiado, constantemente, a buscar uma compreensão sempre mais abrangente do direito e da função de seus estudiosos e operadores perante a sociedade. Muito obrigada, por todas as oportunidades de convívio, de aprendizado e, acima de tudo, pelo exemplo de generosidade em compartilhar os frutos do seu conhecimento.

Muito obrigada também a todos os Professores com quem tive a honra de aprender na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. Cada um dos senhores marcou a profundamente minha forma de pensar o direito e de atuar na minha carreira.

Também agradeço aos funcionários da Faculdade. Em especial, aos funcionários do Departamento de Pós-Graduação e das Bibliotecas, pela grande gentileza e ajuda em tantas ocasiões.

Agradeço, com muito carinho, aos meus pais, irmãos e a toda a minha família, pelo apoio fundamental ao longo de tantos anos de estudo. Em especial, agradeço a minha querida mãe, Mary Elbe, pelo amor e entusiasmo com que sempre me ensinou que com muito trabalho, coragem e uma dose de ousadia, tudo é possível.

Agradeço também a Vitor Maia por ter sido o meu grande incentivador nos últimos anos, e por ter tornado essa jornada de trabalho muito mais alegre e serena.

Aos meus queridos Amigos, muito obrigada pela torcida, pela compreensão da minha ausência em momentos importantes, pela cumplicidade nas grandes emoções vividas nesse mundo, e por tudo que só nós podemos saber, de tão único e especial. É um privilégio poder sentir e chamá-los de Amigos.

Muito obrigada eterno ao grande Amigo Dr. Celso Charuri, que dedicou cada instante de sua passagem pela Terra para ensinar ao ser humano como utilizar o seu imenso potencial, e para mostrar que um mundo melhor é possível, a partir de cada um de nós.

São Paulo, 2016

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Tese de doutorado

Título: Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica

Autora: Ana Carolina Queiroz Maia

Número de páginas: 317

## RESUMO

O presente trabalho, a partir de uma visão dinâmica e funcional do direito, trata da concepção de um já vigente modelo colaborativo de administração pública tributária, tendo em vista que atualmente no Brasil, como em diversos países, os cidadãos exercem grande parcela da função administrativo-tributária do Estado, quando cumprem os inúmeros deveres administrativos que lhes são atribuídos ao lado de suas obrigações tributárias. Tal modelo, apesar de seu respaldo constitucional, pode implicar uma série de fatores de risco e de insegurança jurídica, tanto aos particulares-colaboradores em sua esfera de direitos individuais, quanto ao interesse público na concretização de diversos valores constitucionais relacionados à arrecadação e à isonomia tributária, aos direitos fundamentais dos cidadãos e ao desenvolvimento nacional. Nesse sentido, devem ser implementadas estratégias para que a segurança jurídica possa atuar na conformação do modelo colaborativo com os valores do Estado Democrático de Direito instituídos pela Constituição Federal de 1988. Propõe-se que tais estratégias estejam voltadas à concepção, implementação e proteção do direito à orientação do particular-colaborador e do direito à estabilidade de seus atos de decisão proferidos no exercício de competência administrativo-tributária, e também à efetividade dos direitos fundamentais do cidadão por meio da observância, pelos entes federados, dos princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e exigência de deveres administrativos.

Palavras-chave: administração pública tributária, deveres administrativos, Estado Democrático de Direito, segurança jurídica.

São Paulo, 2016

Faculty of Law - University of de São Paulo

Doctorate thesis

Title: Administração Pública Tributária Colaborativa e Segurança Jurídica

Author: Ana Carolina Queiroz Maia

Número de páginas: 317

### ABSTRACT

The present work, based on a dynamic and functional perspective of Law, presents the conception of an already existing collaborative model of public tax administration, considering that in Brazil, as in several countries, citizens exercise a large part of the administrative function of the State related to taxation, when they fulfill the numerous administrative duties attributed to them alongside their tax obligations. Such a model, despite its constitutional support, may imply a series of risk factors and legal uncertainty both for individuals in their sphere of rights and also for the public interest in the realization of various constitutional values related to tax collection and to tax equality, to the fundamental rights of citizens and to the national development. Therefore strategies must be implemented, as presented, so that legal certainty can act in the conformation of the collaborative model with the values of the Democratic State of Law instituted in Brazil by the Federal Constitution of 1988. It is proposed that such strategies should focus on the conception, implementation and protection of the right to guidance of the individual collaborator and the right to stability of their decision-making acts in the exercise of a legally attributed administrative function, as well as to the effectiveness of citizens fundamental rights through the observance, by the federated entities, of the principles of legality, efficiency, collaborative capacity and proportionality in the institution and imposition of administrative duties.

Key words: public tax administration, administrative duties, Democratic State of Law, legal certainty.

Facoltà di Diritto dell'Università di São Paulo

Tesi di dottorato

Titolo: Amministrazione Pubblica Tributaria Collaborativa e Sicurezza Giuridica

Autrice: Ana Carolina Queiroz Maia

Numero di pagine: 317

## RIASSUNTO

Il presente lavoro, partendo da una visione dinamica e funzionale del diritto, tratta della concezione di un modello collaborativo, già in vigore, di amministrazione pubblica tributaria, considerando che attualmente in Brasile, così come in diversi paesi, i cittadini svolgono gran parte della funzione amministrativo-tributaria dello Stato, quando osservano gli innumerevoli doveri amministrativi che vengono loro attribuiti a fianco dei loro obblighi tributari. Tale modello, nonostante il suo sostegno costituzionale, può implicare in una serie di fattori di rischio e di insicurezza giuridica, tanto per quanto riguarda i privati-collaboratori nella loro sfera dei diritti individuali, quanto per quel che concerne l'interesse pubblico nella concretizzazione di diversi valori costituzionali relativi alla riscossione e all'isonomia tributaria, ai diritti fondamentali dei cittadini e allo sviluppo nazionale. In tal senso, vanno messe in pratica strategie affinché la sicurezza giuridica possa attuare al fine della conformazione del modello collaborativo ai valori dello Stato Democratico di Diritto istituiti dalla Costituzione Federale del 1988. Si propone che dette strategie siano rivolte alla concezione, alla messa in pratica e alla protezione del diritto all'orientamento del privato-collaboratore e del diritto alla stabilità dei suoi atti di decisione preferiti nell'esercizio di competenza amministrativo-tributaria, e inoltre all'effettività dei diritti fondamentali del cittadino mediante osservanza, da parte degli enti federati, dei principi della legalità, dell'efficienza, della capacità collaborativa e della proporzionalità nell'istituzione ed esigenza dei doveri amministrativi.

Parole-chiave: amministrazione pubblica tributaria, doveri amministrativi, Stato Democratico di Diritto, sicurezza giuridica.

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
------------------------	-----------

### **PARTE 1**

#### **O MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO E OS SEUS RISCOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

##### **1. CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO E DE CONCRETIZAÇÃO DE VALORES JURÍDICOS POR MEIO DE ATOS DE DECISÃO**

1.1. Dinâmica ou ciclo de positivação do direito: dimensão normativo-formalista e dimensão axiológica.....	24
1.2. Interpretação e aplicação do direito como atos de valoração e de decisão.....	29
1.3. A função de segurança jurídica do ciclo de positivação do direito e a sua necessária concretização em todos os atos de aplicação do direito.....	36
1.4. Validade normativa e controlabilidade dos atos de criação e de aplicação do direito.....	41

##### **2. A FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

2.1. As receitas tributárias como fonte de financiamento do Estado para a implementação e a proteção de direitos fundamentais.....	47
2.2. A Constituição como fonte única de legitimidade da função tributária do Estado.....	50
2.3. A função e segurança jurídica do sistema constitucional tributário no Estado Democrático de Direito.....	54

##### **3. SISTEMA TRIBUTÁRIO EM SENTIDO ESTRITO, SISTEMA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO E O MODELO COLABORATIVO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA**

3.1. Sistema tributário em sentido amplo e em sentido estrito e sistema administrativo-tributário.....	61
--	----



3.2.	Modelo colaborativo de administração tributária e a necessidade de proteção dos direitos dos particulares-colaboradores.....	67
3.3.	Relações administrativo-tributárias entre particulares e órgãos da Administração Pública: uma zona de intersecção entre o direito administrativo e o direito tributário.....	74
3.3.1.	A superação da supremacia do interesse público e da bipolaridade no direito administrativo.....	76
3.3.2.	O exercício de função de interesse público por particulares...	81
3.4.	Função e eficiência da Administração Pública Tributária no Estado Democrático de Direito – paradigma do crime <i>versus</i> paradigma colaborativo.....	83
<b>4.</b>	<b>COMPETÊNCIAS PARA O EXERCÍCIO DE FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA</b>	
4.1.	Competência tributária e administrativo-tributária dos entes federados.....	94
4.2.	Competência legislativa em matéria administrativo-tributária dos entes federados.....	103
4.3.	Competência administrativo-tributária dos entes federados.....	108
4.3.1.	Dimensão normativa da competência administrativo-tributária.....	114
4.3.2.	Dimensão executiva da competência administrativo-tributária.....	120
4.3.3.	Dimensão julgadora da competência administrativo-tributária.....	122
<b>5.</b>	<b>CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO - PROCEDIMENTOS, ATOS DE DECISÃO E CONTROLES</b>	
5.1.	Aplicação da norma tributária em sentido estrito geral e abstrata ou construção da norma de incidência tributária individual e concreta.....	124
5.2.	Deveres administrativos ou de colaboração atribuídos aos particulares.....	137

5.3.	Modelo administrativo-tributário colaborativo como método ordinário de constituição de fatos e de créditos tributários.....	156
5.4.	Fiscalização tributária como procedimento de controle dos atos de decisão dos particulares-colaboradores e do adimplemento de suas obrigações tributárias .....	169
5.5.	Lançamento de ofício como método extraordinário de constituição de créditos tributários e os requisitos para a sua validade formal e material..	180

## **6. RISCOS E INSEGURANÇA JURÍDICA A SEREM CONTROLADOS NO MODELO DE CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELOS PARTICULARES**

6.1.	Dimensão pública e dimensão individual dos riscos e insegurança jurídica a serem controlados nos modelos colaborativos.....	186
6.2.	Risco do excesso de deveres administrativos e de custos de conformidade.....	189
6.3.	Riscos decorrentes da complexidade das normas tributárias a serem aplicadas pelos particulares.....	195
6.4.	Insegurança jurídica do particular-colaborador.....	197

## **PARTE 2**

### **SEGURANÇA JURÍDICA NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO**

#### **7. SEGURANÇA JURÍDICA NA EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DOS VALORES CONSTITUCIONAIS DIANTE DO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO**

7.1.	Estratégias para o fomento da segurança jurídica nos modelos administrativo-tributários colaborativos.....	203
7.2.	Os princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e na exigência de deveres administrativos.....	205
7.3.	Segurança jurídica de efetividade da arrecadação e da isonomia tributária pelo controle da atividade do particular-colaborador.....	218

## **8. SEGURANÇA JURÍDICA DE ORIENTAÇÃO DO PARTICULAR COLABORADOR**

- 8.1. O direito à orientação do particular colaborador.....224**
- 8.2. O efeito de orientação dos textos legais.....229**
- 8.3. O dever de orientação da Administração Pública Tributária.....237**
- 8.4. Consultas fiscais como instrumento de segurança jurídica e de orientação dos particulares.....246**
- 8.5. O efeito de orientação dos precedentes administrativos e judiciais e de sua estabilidade.....251**

## **9. SEGURANÇA JURÍDICA DE ESTABILIDADE DOS ATOS DE APLICAÇÃO DO DIREITO PELO PARTICULAR COLABORADOR**

- 9.1. Estabilidade e proteção das decisões dos particulares no exercício de competência para constituir fatos e créditos tributários.....255**
- 9.2. Fiscalização tributária e lançamento de ofício e a estabilidade das decisões dos particulares-colaboradores.....258**
  - 9.2.1. Procedimentalização e regulamentação das fiscalizações tributárias e evidenciação de direitos e deveres.....258**
  - 9.2.2. O dever da fiscalização de motivar e de apresentar provas para a requalificação de um fato constituído pelo contribuinte.....266**
  - 9.2.3. A boa-fé objetiva e a confiança legítima do particular e a impossibilidade de a fiscalização requalificar um fato constituído com base em interpretação do direito possível pelo particular ou em precedentes vigentes ao tempo da realização dos fatos tributáveis.....269**
  - 9.2.4. O direito de participação dos contribuintes nas fiscalizações tributárias.....276**

## **10. SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO E A ATIVIDADE ESTATAL COORDENADA PARA A PROMOÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

- 10.1. Processo administrativo e judicial tributário – o controle da Administração Tributária para a proteção da segurança jurídica.....278**

10.2. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de estabilidade dos atos de decisão dos particulares-colaboradores.....	289
10.3. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica pela orientação dos aplicadores do direito.....	294
10.4. O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de efetividade dos direitos fundamentais do particular-colaborador.....	296
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>298</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>305</b>

## INTRODUÇÃO

A competitividade interna e internacional, a rentabilidade das empresas e da atividade profissional e o crescimento da economia encontram no Brasil um ambiente hostil criado por fatores relacionados ao sistema tributário nacional: complexidade, excesso de leis e de normas regulatórias, grande quantidade de tributos e de deveres administrativos instituídos por três esferas de entes federados, litigiosidade entre particulares e fiscos e um permanente estado de insegurança jurídica em matéria tributária.<sup>1</sup>

Todos esses fatores afetam diretamente a esfera de direitos fundamentais dos cidadãos e também o interesse público na concretização de diversos valores constitucionais relacionados ao desenvolvimento nacional, à isonomia tributária, à concorrência das empresas brasileiras no mercado internacional, ao emprego, dentre outros.

No entanto, os tributos são a principal fonte de receitas estatais, que permitem o custeio desses mesmos direitos fundamentais assegurados a todos os indivíduos pela Constituição Federal. Sendo assim, no Estado Democrático de Direito instituído em 1988, a *arrecadação tributária* e os *direitos fundamentais* não representam valores contraditórios e excludentes entre si; são, pelo contrário, fatores que se implicam reciprocamente já que, se de um lado os órgãos estatais responsáveis pela implementação e proteção de direitos fundamentais dependem de recursos financeiros, de outro, a arrecadação de tributos só se concretiza em um ambiente onde seja viável o exercício de direitos como aqueles que asseguram o exercício da livre iniciativa empresarial e

---

<sup>1</sup> “De fato, o estado de segurança tributária comprova-se a partir de métodos próprios da sociologia, da política, da economia ou da psicologia, e, em qualquer um desses planos de especulação científica, a insatisfação da sociedade com a maioria dos sistemas tributários em vigor é a regra. No caso brasileiro essa hipótese é incontestável. Não são poucas as pesquisas que o corroboram, com dados técnicos sobre os excessos ou desequilíbrios de carga tributária, a instabilidade decorrente do acúmulo de regulações e das incertezas geradas por leis e atos normativos em geral, contraditórios ou confusos, pela dificuldade de cumprimento ou atendimento às obrigações acessórias ou deveres formais, pelas afetações do sistema tributário sobre as relações de concorrência ou como obstáculo à livre iniciativa e demais impactos sobre a ordem econômica. Pululam incertezas e exceções de todo tipo. Deveras, alguma dose de insegurança jurídica no ordenamento é inevitável. Contudo, à unanimidade, autores são acordes em afirmar que a insegurança jurídica, em matéria tributária, na forma como se encontra, atingiu grau intolerável e, com isso, causa severos prejuízos à organização das atividades dos particulares, presta-se como estímulo à corrupção e sonegação, reduz a eficiência econômica, contribui para o aumento dos chamados ‘custos de transação’ e mitiga a capacidade arrecadatória” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 30).

profissional, da livre concorrência, do direito de propriedade, dentre outros que respaldam as atividades das quais decorre a capacidade contributiva dos particulares.

Para que se verifique a formação e o cumprimento das obrigações tributárias, é necessário que haja a correta formalização dos fatos jurídicos que as ensejam e a apuração, quantificação e recolhimento de créditos tributários. Realizar essas atividades sempre foi papel da Administração Pública<sup>2</sup> no exercício de competência administrativo-tributária atribuída por lei. Entretanto, atualmente, grande parte de tal função tem sido transferida para os próprios contribuintes, aos quais se impõem deveres administrativos, ou obrigações acessórias,<sup>3</sup> que têm por objeto, conforme estabelece o artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional, “as prestações, positivas ou negativas”, previstas na legislação “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Sob o manto juridicizador deste título “obrigações acessórias”, temos assistido a um momento particular da história do direito tributário, em que a administração pública tributária se opera para além dos balcões dos órgãos estatais e se processa igualmente na esfera privada, e em que o dever de interpretar e aplicar o direito recai, em um primeiro momento, quase que inteiramente sobre os particulares, sendo a esses reservados todos os ônus e riscos da atuação que lhes é imposta.

Muita preocupação observamos, por parte dos estudiosos e da sociedade em geral, em relação ao tema do sistema tributário nacional quanto aos seus impactos sobre a economia e a vida das pessoas, porém com ênfase na carga tributária e nos altos percentuais incidentes sobre a renda, o faturamento e as receitas das empresas e pessoas físicas, seja direta, seja indiretamente, ou com a correta conformação de conceitos e institutos relacionados às obrigações tributárias em sentido estrito.

Na atualidade, porém, muitos problemas ocasionados pelo sistema tributário nacional não são apenas decorrentes dessa carga tributária que computa o volume

---

<sup>2</sup> O artigo 142 do Código Tributário Nacional, inclusive, revela a função histórica da Administração Pública, de constituir fatos e créditos tributários, pelo exercício de competência privativa.

<sup>3</sup> Optamos por utilizar a expressão deveres administrativos e deveres de colaboração no presente trabalho, por motivos que explicitaremos no momento oportuno. Muitos autores, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, criticam a expressão “obrigações acessórias”, preferindo designá-las por “deveres instrumentais” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 302); outros autores como Souto Maior Borges defendem a expressão utilizada pelo Código Tributário Nacional (veja-se: BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2001).

dos tributos devidos e por conceitos implicados na sua apuração, mas sim por uma carga tributária velada, de difícil mensuração, representada pelos custos de conformidade dos deveres administrativos, pelas técnicas onerosas de tributação que impõem ampla participação dos contribuintes e os colocam numa condição de insegurança jurídica advinda da falta de estabilidade e de certeza do direito e, sobretudo, de confiança na efetividade do ordenamento jurídico para a proteção de seus direitos fundamentais.

Precisamos ter em conta que, a despeito do caráter não patrimonial *a priori* dos deveres administrativos, o seu cumprimento exige a implementação de custosos procedimentos e o seu descumprimento – inclusive por erros, que em ambiente de grande complexidade se tornam bastante factíveis – implica penalidades, por vezes altíssimas. Ao mesmo tempo, o conteúdo desses deveres administrativos enseja frequentemente o dever de interpretar e aplicar o direito tributário e de decidir sobre o teor das normas jurídicas de incidência a serem construídas em situações concretas.

Se a transferência de grande parte da atividade típica da Administração Tributária para os particulares é uma tendência inelutável, cumpre revisar conceitos e paradigmas para que a aplicação do direito, em novas bases, esteja em consonância com o ordenamento jurídico-constitucional como um todo.

Tais inquietações ainda não se têm refletido em um esforço acadêmico no sentido de compreender, sob o ponto de vista jurídico, o fenômeno do que designamos por modelos administrativo-tributários colaborativos para a constituição de fatos e de créditos tributários, os seus fundamentos e funções, especialmente diante do atual garantismo de direitos fundamentais e de segurança jurídica do Estado Democrático de Direito.

A Administração Pública Tributária, além de suas dimensões políticas, de gestão e sociológicas, é também um fenômeno normativo, jurídico, que se forma no seio do direito positivo com vista a promover a dinâmica, a eficácia e a segurança jurídica do direito tributário. A concepção dos parâmetros para a conformidade constitucional de sua atuação exige novas abordagens de teorias jurídico-tributárias que sejam capazes de compreender o direito tributário sob uma perspectiva dinâmica e funcional.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> “No estágio atual do desenvolvimento teórico do Direito Tributário não foi possível superar a tendência da doutrina tradicional para concentrar os seus esforços no sentido do fornecimento de uma explicação estática do tributo decorrente da teoria da obrigação tributária. A superação desta concepção estática por uma

Importa salientarmos que uma teoria dinâmica do direito tributário não deve suplantar a teoria estática,<sup>5</sup> afastando, por exemplo, os conceitos de obrigação tributária ou de fato jurídico tributário de seu cerne.<sup>6</sup> Deve, ao contrário, complementá-la, apresentando outras facetas das relações tributárias entre Estado e particulares.

Devemos admitir que o sistema do direito positivo não atinge os seus fins de regular as condutas humanas<sup>7</sup> apenas enquanto entidade estática e que ele jamais está posto em sua integralidade, mas constitui um sistema dinâmico em constante construção nos atos de criação e aplicação normativa, e que não prescinde do ser humano para impulsionar os seus ciclos de positivação.

Uma perspectiva dinâmica e funcional do direito tributário permite uma conscientização de seus operadores a respeito das reais funções da Administração Pública Tributária, dos Poderes Legislativo e Judiciário no âmbito do Sistema Constitucional Tributário e, conforme veremos, conduz ao reconhecimento de que, atualmente, grande parcela da função tributária do Estado se encontra a cargo dos particulares-colaboradores.

Além disso, tal abordagem ajuda a compreender que a concretização de valores constitucionais, como os relacionados à segurança jurídica, só pode ser plena mediante a atuação orientada por esse fim de cada um dos partícipes da dinâmica do ordenamento jurídico, no cumprimento consciente e coordenado de suas respectivas funções.

---

perspectiva dinâmica no estudo jurídico do tributo é obtida precisamente pela teoria da função tributária, sobretudo no campo do procedimento tributário e, portanto, do lançamento tributário” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121).

<sup>5</sup> Sobre as teorias da estática e da dinâmica jurídica, propõe Kelsen: “a primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático, a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve, no entanto, observar-se a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 80).

<sup>6</sup> Nesse sentido, discordamos da proposta de Marco Aurélio Greco sobre a superação do conceito de obrigação tributária como objeto central do direito tributário, que deveria ser suplantado por uma visão meramente procedimental da “imposição tributária”. Entendemos que a perspectiva estática do direito deve conviver com a perspectiva dinâmica, e que a segurança jurídica deve ser assegurada em todas as dimensões do fenômeno jurídico. A respeito da teoria dinâmica de Marco Aurélio Greco ver: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 55 e ss.

<sup>7</sup> “O Direito positivo existe como técnica de ordenação da conduta humana, numa situação global historicamente individualizada. E comunica essa tendência pragmática à ciência mesma que o converte em objeto de conhecimento. O Direito positivo visa a controlar a conduta impondo formas normativas a essa conduta e, através delas, a alcançar fins, uns permanentes, outros variáveis, de acordo com o ritmo histórico e a índole própria das culturas” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 33).



O direito, além de sua dimensão normativa-formal, possui uma dimensão axiológica, pois constitui um sistema de valores que a própria sociedade democraticamente opta por institucionalizar juridicamente, e começa a fazê-lo por meio da edição do texto constitucional.

Diante de tal concepção, o direito é objeto cultural, produto do intelecto humano em determinado tempo e espaço, e, como nenhuma criação humana prescinde de intenções, existe com um propósito. E o seu propósito é concretizar os seus próprios valores de modo a reduzir as complexidades e incrementar a segurança da vida em sociedade.

É importante frisar que, ao admitirmos o direito como sistema de valores, não estamos de modo algum aludindo a modelos jusnaturalistas que não admitem uma clara distinção entre direito e moral. Os valores do direito positivo são selecionados dentre os da moral, da cultura, da sociedade, enfim, por critérios previamente estabelecidos e, tornam-se, uma vez traduzidos em linguagem jurídico-formal, institucionalizados, coercíveis.

Como ao cientista das ciências naturais cabe desenvolver as metodologias segundo as quais os seus objetos de investigação se tornam conhecidos e aproveitáveis, segundo um princípio de utilidade, ao cientista do Direito, comprometido com a função social do seu trabalho, cabe construir métodos e modelos que contribuam para um direito eficaz no atingimento de seus fins.

Conceber o direito de modo que ele cumpra o seu escopo de concretizar valores conformando diante deles as condutas humanas em sociedade, criando e protegendo expectativas a fim de reduzir a sua complexidade, deve ser o norte a direcionar cada passo do cientista como também do operador do direito.

Se é certo que o sistema de direito positivo e o sistema da Ciência do Direito não se confundem, também é certo que o cientista contribui diretamente com as construções de sentido da linguagem do direito positivo, seja no plano da criação, seja no

da aplicação do direito. Por essa razão, a segurança jurídica do sistema interno sofre influência da segurança jurídica construída a partir das metodologias da ciência do direito.<sup>8</sup>

Precisamos observar que a ciência moderna saiu de uma opção ontológica da verdade para chegar a uma opção metodológica, que pressupõe um relativismo: a verdade só pode ser encontrada segundo um método e, a depender do método, ela poderá apresentar-se de maneira distinta. Assim sendo, a opção metodológica deve ser realizada tendo em vista o escopo da pesquisa, e o fim da Ciência do Direito deve ser compreender o seu objeto de forma a que ele próprio se apresente coerente com os seus fins. E eis a razão da opção pela utilização, no presente trabalho, de uma abordagem dinâmica e funcional do direito, apta a permitir uma visualização sobre os papéis dos diferentes agentes para a consecução desses fins.

Conforme já foi dito, o propósito do direito é realizar os seus próprios valores dentro de um ambiente sistêmico que promova segurança jurídica enquanto sobrevalor e sobreprincípio do ordenamento jurídico pátrio. O Estado Democrático de Direito deve ser capaz de promover para os cidadãos não apenas uma segurança jurídica formal decorrente da própria existência de um regramento jurídico, mas especialmente uma segurança jurídica material enquanto certeza, previsibilidade, estabilidade e confiança na efetividade do direito, sem os quais o ordenamento jurídico não alcança os seus próprios objetivos e a vida em sociedade permanece caótica como se regramento algum houvesse. Ao mesmo tempo e pela mesma razão, a segurança jurídica deve atuar como garantia, em cada ato de criação e de aplicação do direito, da concretização dos valores constitucionais, especialmente daqueles inerentes aos direitos fundamentais que ocupam o cerne do atual constitucionalismo.<sup>9</sup>

Nesse contexto, o presente trabalho propõe-se a demonstrar, primeiramente a existência e a vigência atual de um modelo administrativo-tributário colaborativo voltado a estabelecer a dinâmica do direito tributário segundo parâmetros constitucionais, e que atribui aos particulares relevante parcela da função administrativo-

---

<sup>8</sup> Sobre a importância da coerência metodológica para a construção de segurança jurídica a partir do sistema externo do direito (Ciência Jurídica), ver: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 44 e ss.

<sup>9</sup> “No positivismo inerente ao constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é valor a ser construído a cada ato de aplicação do direito, o que se verifica quando indivíduos e os órgãos do Estado cumprem e fazem cumprir as regras e princípios em vigor no sistema jurídico, apreendido no seu conjunto”. (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 66).

tributária do Estado e os coloca na posição de partícipes diretos dos seus ciclos de positivação.

Conforme trataremos adiante, a atribuição dessa função administrativa decorre da imposição de deveres administrativos voltados à constituição de fatos e de créditos tributários e ao fornecimento de informações que viabilizam o controle das atividades sociais e econômicas que ensejam a tributação.

Esse modelo coaduna com o princípio da solidariedade, e a sua instituição é uma opção legítima dos entes federados diante de sua competência constitucional tributária. No entanto, como veremos, uma série de riscos à segurança jurídica dos cidadãos que atuam como particulares-colaboradores e à concretização de interesses públicos se apresentam e devem ser evitados e controlados pelo ordenamento jurídico mediante a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, segundo estratégias que também serão propostas.

Para cumprir o escopo do trabalho, optamos por dividi-lo em duas partes.

Na primeira parte, trataremos de demonstrar que atualmente vige no ordenamento jurídico brasileiro, como também em diversos países, um modelo colaborativo de administração tributária, em relação aos mais importantes tributos em matéria de arrecadação, para em seguida apontarmos alguns dos fatores de riscos e insegurança jurídica que dele decorrem.

A segunda parte do trabalho é dedicada à apresentação de estratégias para a mitigação desses riscos e para o conseqüente incremento da segurança jurídica diante desse modelo colaborativo.

No capítulo primeiro, apresentamos a concepção dos ciclos de positivação do direito, que são também ciclos de concretização de valores juridicizados, o que constitui a base para a abordagem funcional que procuramos empregar no decorrer do trabalho.

Esses ciclos se desenvolvem mediante atos de criação e de aplicação do direito, por agentes credenciados pelo ordenamento, e neles estão sempre inseridas as

atividades de interpretação e de decisão sobre os valores e as normas jurídicas a serem construídos diante das situações cada vez mais concretas de que tratam.

Nesse momento, ressaltamos o aspecto decisional e valorativo presente na atividade do agente aplicador do direito, o que será importante, mais adiante, para demonstrar que, quando a um particular é atribuído, por lei, o dever de decidir sobre o direito a ser aplicado, a sua decisão, necessariamente, tem força de introduzir normas individuais e concretas no ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, deve gozar de certa estabilidade e proteção.

No segundo capítulo, tratamos sobre a função tributária e administrativa do Estado, no modelo de Estado Democrático de Direito implantado pela Constituição de 1988, marcadamente garantista dos direitos fundamentais e da segurança jurídica dos cidadãos. Procuramos definir qual o fundamento que pode ser considerado juridicamente legítimo para a tributação, a função do sistema constitucional tributário e o papel da segurança jurídica nesse contexto.

Em seguida, no terceiro capítulo, apresentamos uma matriz sistêmica por meio da qual poderá ser melhor compreendida a atual natureza dos deveres administrativos atribuídos para os particulares-colaboradores. Na perspectiva utilizada, o sistema constitucional tributário subdivide-se em sistema de normas tributárias em sentido estrito e sistema de normas administrativo-tributárias.

Este último regula o exercício da função administrativo-tributária do Estado, que é, atualmente, exercida por meio de um modelo colaborativo de administração pública tributária, em que, conforme procuraremos demonstrar, grande parcela das atividades são exercidas pelos contribuintes, em virtude de opções legais estabelecidas pelos entes federados. Essa matéria configura um ponto de intersecção entre os objetos do direito tributário e do direito administrativo e, assim, consideramos importante ressaltar a possibilidade, dentro de uma perspectiva administrativista, da atribuição de função de interesse público a particulares, bem como tratar de algumas discussões contemporâneas que questionam a existência de um princípio da supremacia do interesse público no nosso ordenamento jurídico.

Além disso, propusemos uma visão sobre o princípio da eficiência da Administração Tributária que seja capaz de abarcar o grande rol de valores que a ela

cumpra concretizar, dentre os quais a *arrecadação tributária* é um dos mais notórios, porém não o único.

No capítulo quarto, tratamos sobre o conceito de competências públicas, especialmente para o exercício de função tributária e administrativo-tributária, procuramos apresentar como se verifica a distribuição para agentes competentes das funções envolvidas no ciclo de posituação do direito tributário. Procuramos, então, demonstrar que a instituição de deveres administrativos aos contribuintes, tanto de um ponto de vista de seu montante atual, quanto do tipo de atividades em que eles implicam, constitui atribuição de competência administrativo-tributária para a aplicação do direito a situações concretas.

Com base em todas essas premissas, no quinto capítulo, passamos a tratar sobre os procedimentos envolvidos na efetivação da arrecadação tributária e de outros valores constitucionais como a isonomia tributária nos atualmente vigentes modelos colaborativos de administração tributária, quais sejam, os procedimentos de constituição de fatos e de créditos tributários – modelo ordinário –, e de fiscalização tributária e de lançamento de ofício – modelo extraordinário.

Ao final da primeira parte do trabalho, no capítulo sexto, apresentamos os fatores de risco e de insegurança jurídica que se depreendem desse tipo de modelo colaborativo, tanto em sua dimensão individual, quanto em sua dimensão pública, ou seja, respectivamente, fatores que afetam os particulares-colaboradores individualmente considerados em sua esfera de direitos fundamentais, e aqueles que afetam o interesse público na concretização de diversos valores constitucionais como os da efetividade da arrecadação e da isonomia tributária, dentre outros.

Na segunda parte do trabalho, no capítulo sétimo, passamos a propor estratégias juridicamente concebidas para a implementação de segurança jurídica nos modelos colaborativos de administração pública tributária e que envolvem a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de cada um dos entes federados.

Tratamos de princípios como legalidade, eficiência, capacidade colaborativa e proporcionalidade, que devem atuar para delimitar a instituição e exigência de deveres administrativos, e da importância da fiscalização tributária no fomento da efetividade e da confiança na concretização da arrecadação e da isonomia tributária.

No oitavo capítulo apresentamos a concepção de um, já existente em nosso ordenamento jurídico, direito à orientação do particular-colaborador para que esse possa bem atuar no exercício de sua competência administrativo-tributária. A esse direito corresponde o dever de implementá-lo e observá-lo por parte de cada um dos três poderes, no cumprimento de suas respectivas funções.

No nono capítulo tratamos do direito à estabilidade das decisões proferidas pelos particulares-colaboradores no exercício de sua competência administrativo-tributária para a constituição de fatos e de créditos tributários e que implica no dever, por parte dos entes federados, de estabelecer e observar parâmetros no exercício da fiscalização tributária e no afastamento das normas individuais e concretas por eles produzidas. Abordamos, ainda, questões relacionadas à boa-fé dos contribuintes e à sua confiança legítima nos critérios de decidibilidade fornecidos pelo ordenamento jurídico e por eles utilizados nos seus atos de aplicação do direito.

No último capítulo do trabalho, tratamos da função dos julgadores de processos tributários, administrativos e judiciais, em prol da segurança jurídica, na consolidação dos direitos e parâmetros apresentados nos capítulos sétimo, oitavo e nono, tanto em sua atuação no sentido de retroalimentar o sistema jurídico com critérios interpretativos seguros, quanto no de afastar os efeitos dos lançamentos tributários de ofício e imposições de multas que estejam em desconformidade com aqueles mesmos direitos e parâmetros.

## **PARTE 1**

# **O MODELO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COLABORATIVO E OS RISCOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA DA FUNÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO**

# 1. CICLO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO E DE CONCRETIZAÇÃO DE VALORES JURÍDICOS POR MEIO DE ATOS DE DECISÃO

## 1.1 Dinâmica ou ciclo de positivação do direito: dimensão normativo-formalista e dimensão axiológica

O direito enquanto sistema de normas não se opera sozinho. Ele exige sempre a presença do ser humano<sup>10</sup> – agente competente<sup>11</sup> – que, agindo segundo regras jurídicas procedimentais e materiais preexistentes recria o direito com base nele mesmo,<sup>12</sup> mediante a colocação no sistema de normas cada vez mais concretas, no que pode ser designado por ciclo de positivação do direito.<sup>13</sup>

A compreensão da função exercida pelo aplicador do direito não se esgota, portanto, mesmo sob uma perspectiva da Dogmática Jurídica, pelo entendimento da dimensão normativo-formalista do direito positivo. Para uma apreensão mais abrangente do fenômeno jurídico-positivo, a dimensão normativa do direito deve ser concebida ao lado da dimensão material-axiológica<sup>14</sup> que lhe é inerente.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, elas requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras regras, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas” (CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 431).

<sup>11</sup> Tácio Lacerda Gama na introdução de sua obra sobre competência tributária comenta: “Aplicar uma norma de competência faz surgir novas normas no sistema de direito positivo. Noutras palavras, a norma de competência determina que específico sujeito pode, mediante a realização de um procedimento adequado, inserir nova norma jurídica para disciplinar coercitivamente a conduta humana em sociedade” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVII).

<sup>12</sup> Na lição de Lourival Vilanova: “Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar, ao se aplicar à realidade, a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 164).

<sup>13</sup> A expressão “ciclos de positivação do direito” é utilizada por Paulo de Barros Carvalho. Segundo o autor: “Positivação é sequencia de atos ponentes de normas no quadro da dinâmica do sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. XIX).

<sup>14</sup> Essa visão é também defendida por Heleno Taveira Tôres: “O ordenamento – e particularmente sua diferenciação, aqui examinada, do Sistema Constitucional Tributário – é um sistema axiológico e visa realizar toda a pauta de direitos e liberdades inerentes ao Estado Democrático de Direito, entre outros, a segurança jurídica e seus subprincípios ou garantias” (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 85).

<sup>15</sup> Vale observar que um sistema científico não deve, necessariamente, trabalhar com um único nível de apreensão de seu objeto. Como um químico lida com um ser orgânico no nível celular, molecular e atômico e



O direito possui uma dimensão de valor. Ele é o fruto das decisões da sociedade<sup>16</sup> sobre quais valores jurídicos devem ser atribuídos aos fatos<sup>17</sup> e situações da vida, ou sobre quais possíveis valores éticos, morais, econômicos, dentre outros, devem institucionalizar-se juridicamente, convertendo-se em valores jurídico-positivos,<sup>18</sup> expressos em direitos fundamentais e em garantias de proteção a esses direitos e, como a outra face destes direitos, em deveres que devem ser observados por particulares e por agentes públicos no exercício de suas atividades e funções perante interesses privados e públicos. Tais direitos e deveres configuram uma pauta de conduta a reger e ordenar a própria vida em sociedade, estabelecendo e protegendo expectativas sobre condutas intersubjetivas com complexidade mais reduzida<sup>19</sup> do que aquela que se encontraria num grupamento social sem regras.<sup>20</sup>

---

busca conhecer as relações entre cada parte e o todo que compõe o seu objeto de estudo, o cientista do direito pode conviver com um objeto que é sistema de valores, normas, textos, numa lista não exaustiva. Cabe-lhe apenas, a cada momento de construção de suas proposições, fixar o sentido com que aborda o objeto.

<sup>16</sup> Os legisladores, enquanto representantes democráticos da sociedade, valoram juridicamente situações e condutas da vida em sociedade, por exemplo, na medida em que as classificam juridicamente como obrigatórias, permitidas, proibidas. Como nota Paulo de Barros Carvalho: “Os modais ‘obrigatório’ e ‘permitido’ trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o ‘proibido’, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo. Vê-se que o valor está na raiz mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 174).

<sup>17</sup> “E o que foi subpositum de regra de Direito, o foi mediante um ato de valoração, que preside à seleção dos fatos-do-mundo que passam a ser suportes objetivos de pressupostos” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 166).

<sup>18</sup> “O Legislativo é o órgão onde viceja a democracia e eclodem os valores sociais que virão incorporados à lei. Em seguida, o Executivo e o Judiciário praticam seus atos de aplicação em face da realidade e sob os valores do direito positivado. A moral e os valores são, assim, juridicamente assimilados como conteúdos das leis ou dos princípios jurídicos e transitam, desse modo, no itinerário de positivação do direito, no processo de decisão, de norma a norma, sem qualquer necessidade de recurso a alguma duplicidade de sistema (jurídico e moral)” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 283).

<sup>19</sup> Luhmann demonstra que os sistemas, dentre eles o de direito positivo, constituem uma estratégia para a redução de complexidades do ambiente circundante dentro dos quais são construídos por diferenciação. Em suas palavras: “O seu ambiente é sempre excessivamente complexo, impossível de abarcar com a vista e incontrolável; em contrapartida, a sua ordem própria é extremamente valiosa na medida em que reduz a complexidade; e como ação inerente ao sistema só admite, comparativamente, algumas possibilidades. À ordem inerente do sistema pertence ainda um projeto seletivo de ambiente, uma visão “subjéctiva” do mundo, que, de entre as possibilidades do mundo, só escolhe alguns fatos relevantes, acontecimentos, expectativas, que considera significativos. É através dessa redução que os sistemas permitem uma orientação inteligente da ação” (LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 39). Alfredo Augusto Becker, por sua vez, observa: “O comportamento do indivíduo deverá ser tal que os outros membros da sociedade possam contar com uma certa regularidade no seu modo de agir, nas suas intenções pacíficas e na veracidade de seus assuntos privados e públicos; a função do Direito Positivo é obter de tais indivíduos um tal comportamento” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 78).

<sup>20</sup> Norberto Bobbio, em sua obra *Teoria da Norma Jurídica*, comenta sobre a constante presença de regras de conduta na História para ordenar a vida em sociedade as quais sempre cumpriram a função de deter “as corrente das paixões, dos interesses, dos instintos, dentro de certos limites, e que permitiram a formação

O direito positivo é, portanto, um sistema de normas jurídicas<sup>21</sup> e ao mesmo tempo um sistema de valores positivados, ou institucionalmente definidos, que conformam um programa axiológico que a sociedade quer efetivar, concretizar. Esse processo se inicia com as decisões que constroem constitucionalmente esses valores e segue com as decisões dos legisladores<sup>22</sup> e dos aplicadores das leis que devem continuar efetivando a sua concretização.<sup>23</sup>

A tendência de concretização, ou de aproximação com a realidade fática, dos valores juridicamente positivados ocorre então na medida em que se desenvolvem os ciclos de positivação do direito, os quais, portanto, também devem ser concebidos como ciclos de concretização de valores a serem implementados sempre por meio de *atos de decisão ou valorações de fatos cada vez mais concretos*,<sup>24</sup> realizados por indivíduos ou grupos de indivíduos credenciados pelo próprio ordenamento jurídico por meio de procedimentos também previamente estabelecidos juridicamente.

Queremos aqui evidenciar, como uma primeira premissa em que se assenta o presente trabalho, o *aspecto decisional* dessa dinâmica do direito positivo, que deve ser considerado em uma perspectiva funcional do direito. Tais decisões são sempre

---

daquelas sociedades estáveis, com as suas instituições e com os seus ordenamentos, que chamamos de ‘civilização’” (BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 4ª ed., 2008, p. 24-25).

<sup>21</sup> Tratamos aqui de uma perspectiva formal da norma jurídica enquanto comando normativo que imputa determinada consequência ou valor jurídico a determinada situação do mundo. As normas jurídicas sempre podem ser reduzidas, desde esse ponto de vista formal, a uma estrutura lógico-deontica que determina “*se ‘A’, então deve ser ‘B’*”, sendo “A” um fato do mundo e “B” uma consequência jurídica.

<sup>22</sup> “Ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o legislador exerce uma preferência: recolhe um, deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor; de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla. Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular a conduta entre os sujeitos postos em relação deontica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 174).

<sup>23</sup> Heleno Taveira Torres comenta a esse respeito: “Não basta o existir do ordenamento, este deve ser efetivo; e, para tanto, sua dinâmica avulta como processo de positivação do direito, pelo qual, numa incessante sequência de produção de normas, mediante vinculação semântica de conteúdos e em adequação formal com o paradigma da norma fundamental e regras de estrutura, implanta os valores desejados socialmente, a cada decisão e atos de aplicação do direito” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 85).

<sup>24</sup> Lourival Vilanova observa, por exemplo, o aspecto inovador da decisão do Juiz: “É um tópico comum observado hoje que a decisão judicial vai além de uma mera dedução silogística (segundo o modo da silogística clássica: premissa maior universal, premissa menor individual e conclusão individual, tendo e contra a redução da proporsição individual à universal: o predicado é afirmado do sujeito, tomado em toda a sua extensão), porquanto a norma individual da sentença ultrapassa o âmbito da premissa maior, contendo conotação referencial nova” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 166-167).

atos de valoração,<sup>25</sup> exercício de uma função de atribuição de valor jurídico a situações e fatos da vida social, que podem ter efeitos jurídicos gerais, individuais, abstratos, ou concretos.

A sede maior do direito positivo é a Constituição Federal, produzida originalmente por representantes da sociedade reunidos em Assembleia Constituinte para deliberarem e decidirem em seu nome a respeito de que valores<sup>26</sup> aquela sociedade quer construir juridicamente como parâmetro ideal de condutas que devem (dever-ser) concretizar-se.

Finda a deliberação, emite-se a decisão, o texto constitucional, sistema normativo que deverá pautar todas as demais decisões proferidas em procedimentos voltados à introdução de novas normas jurídicas no ordenamento positivo.<sup>27</sup>

O legislador, portanto, exerce a sua função quando impulsiona o processo legislativo e ao final emite a sua decisão, a sua atribuição de valores a fatos e situações normalmente abstratas, sempre na direção de concretizar os valores já estabelecidos pela Constituição, na forma de lei que terá efeitos vinculantes para todos os seus destinatários, considerado o âmbito espacial e material da sua competência legislativa.

A partir dessa valoração em âmbito legislativo, as condutas dos órgãos e agentes públicos, das empresas e dos indivíduos em sociedade adquirem, de um ponto de vista abstrato, o *status* de lícitas ou ilícitas, ou de permitidas, obrigatórias, proibidas, ou ainda de proporcionais ou não proporcionais, respeitadas ou não respeitadas em relação a direitos fundamentais, de acordo, ou não, com as expectativas legítimas criadas pelo próprio ordenamento jurídico, etc.

---

<sup>25</sup> Nesse sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho: “Mantenho presente a concepção pela qual interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 57). Também Heleno Taveira Tôrres afirma: “A decisão valorativa do legislador, na construção das normas tributárias, para atingir seus objetivos, encontra na interpretação a condição de etapa intermediária para a sua concreta aplicação” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 288).

<sup>26</sup> “A Constituição é a ordem fundamental da sociedade, não como modelo fechado de regras, mas como sistema axiológico aberto segundo princípios incorporados ao texto constitucional e acessível à realidade por meio da hermenêutica dos valores” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 301).

<sup>27</sup> “Na Constituição da República, há prescrições inaugurais sobre a competência legislativa que projetam efeitos na forma de produção de todas as demais normas”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXVII).

A partir de parâmetros constitucionais,<sup>28</sup> o aplicador do direito, seja ele membro do Poder Judiciário, seja do Poder Executivo também decidirá na matéria sob sua competência sobre qual o sentido da lei que deverá ser aplicado/construído numa determinada situação juridicamente relevante. O aplicador do direito realiza a incidência<sup>29</sup> normativa e, em sua atividade, também valora juridicamente fatos e normas, exercendo função perante a demanda de concretização dos valores jurídicos estabelecidos pela Constituição e pela Lei, por meio de atos de decisão que introduzem novas normas – mais concretas – no ordenamento jurídico.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Observa Heleno Taveira Tôres: “A Certeza jurídica que se espera da Constituição depende de sua adequada interpretação e da criação de normas em plena coerência material e axiológica com os valores e princípios. (...)”

O ordenamento jurídico assume a Constituição como sua norma fundamental e, pelo axioma da necessária parametricidade de conteúdos, qualquer norma jurídica criada no interior desse sistema deverá manter compatibilidade de fundamentação e de validade com o texto constitucional”. (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 293).

<sup>29</sup> Paulo Conrado sintetiza que, de um ponto de vista lógico a incidência normativa se processa por meio de “duas operações formais: (i) de subsunção ou de inclusão de classes, onde uma ocorrência concreta (identificada pelas determinantes de espaço e tempo) enquadra-se na classe de fatos previstos na hipótese da norma geral e abstrata, e (ii) de implicação, na qual a fórmula normativa prescreve que a hipótese implica o consequente, de modo que o fato ocorrido *hic et nunc*, dá origem a uma relação jurídica determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.” Observa o autor: “Em rigor, portanto, é o homem que faz a subsunção e promove a implicação que o preceito normativo determina; é ele, usando outro falar, que retira das normas gerais e abstratas as normas individuais e concretas, sempre por meio da linguagem competente.

“E é nessa exata medida que o processo de realização do direito se trava, (i) iniciando-se a partir do domínio da linguagem das normas gerais e abstratas, criadas a partir da seleção de certos valores que a sociedade pretende ver prestigiados; (ii) amadurecendo na medida em que aquela primeira camada de linguagem encontra, doutra parte, o plano da linguagem da realidade social; e (iii) atingindo seu momento culminante quando surge, daquele encontro, uma terceira plataforma de linguagem, a da facticidade jurídica, em que se situam, justa e precisamente, as relações jurídicas, fatos jurídico-relacionais que expressam o momento de máxima operatividade do direito, o momento enfim de sua realização. Tudo isso ocorrendo, reanote-se, mediante a ingerência do homem, que encarna, nesse processo, o papel de fonte produtora da linguagem necessária” (CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin: 2010, p. 42-43). Vale observar a ressalva de Friedrich Müller quanto a logicidade apenas aparente no ato de subsunção. Afirma este autor que “na verdade [a subsunção] é um procedimento determinado no seu conteúdo pela respectiva pré-compreensão de dogmática jurídica” (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 24). Entendemos que ambos os aspectos, logicidade e pré-compreensão, estão presentes na atividade de subsunção, que nem é puramente lógica, nem puramente ideológica, mas que deve ser racional e informada por valores positivados pelo ordenamento jurídico.

<sup>30</sup> “As competências *strictiore sensu*, repartidas pelo ordenamento constitucional e jurídico entre os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário não são competências para a ‘explicação’, ‘recapitulação’ de textos de normas, mas competências para a concretização jurídica e a decisão do caso com caráter de obrigatoriedade, em cujo quadro a interpretação enquanto explicação do texto constitui um elemento certamente importante, mas apenas um elemento entre outros.” (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 54).

## 1.2 Interpretação e aplicação do direito como atos de valoração e de decisão

Atualmente, é bastante disseminado e aceito pela doutrina o conceito de que o ato de aplicação do direito é também um ato de construção<sup>31</sup> do direito em níveis cada vez mais concretos.<sup>32</sup>

Considerando o aspecto axiológico do direito positivo, a atividade de construir a norma mais concreta consiste em identificar os valores jurídicos previamente estabelecidos para regular determinada situação da vida a fim de realizar a valoração jurídica concreta de cada fato. Desde esse ponto de vista axiológico, é essa a função do agente competente para aplicar o direito em qualquer esfera: valorar uma situação abstrata ou concreta da vida.

Precisamos considerar, naturalmente, que aplicar o direito pressupõe interpretar o direito.<sup>33</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr. afirma que “é hoje um postulado quase universal da ciência jurídica a tese de que não há norma sem interpretação, ou seja, toda norma é, pelo simples fato de ser posta, passível de interpretação.”<sup>34</sup>

A interpretação do direito pressuposta no ato de sua aplicação constitui um processo intelectual dialético de análise comparativa entre eventos sociais e textos normativos que lhes atribuem abstratamente relevância jurídica. A partir desta análise, o

---

<sup>31</sup> “Toda norma jurídica é uma ‘construção’ a partir dos enunciados colhidos nos preceitos normativos. A interpretação das normas jurídicas equivale à criação de sentidos normativos, a partir dos textos e enunciados linguísticos de natureza jurídica.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 281).

<sup>32</sup> Comenta o tema José Souto Maior Borges: “Neste como em tantos outros pontos a teoria kelseniana introduz algumas considerações fundamentais e, mesmo, decisivas para o entendimento científico. A formação e a aplicação do Direito são momentos de fenômeno único e contínuo. A concepção normativa e dinâmica da Teoria Pura nega qualquer distinção entre o processo de formação do Direito e o de sua aplicação. Consequentemente, a Teoria Pura introduz uma visão nova e fundamental do processo de aplicação do Direito. Esta visão parte da concepção unitária do ordenamento jurídico e se manifesta na configuração do processo de formação e aplicação do Direito como um processo único, afirmando a ‘conexão dinâmica’ entre esses dois momentos, considerados apenas ‘momentos intelectuais’ e, portanto, independentes de um fenômeno unitário. Rigorosamente, aliás, só existe a produção do Direito, porque a sua aplicação se dá como a produção ou formação de uma nova norma, mais individualizada do que a norma cuja preexistência é fonte de legitimidade, puramente formal ou jurídica, da norma produzida” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 107).

<sup>33</sup> “Quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita de fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas. A interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 387). Também é essa a percepção de Souto Maior Borges: “A aplicação do Direito pressupõe a interpretação do Direito” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 105).

<sup>34</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 85.

aplicador decidirá sobre a valoração jurídica da situação concreta, formalizando a ocorrência de fatos jurídicos<sup>35</sup> e imputando-lhe as consequências para ele previstas<sup>36</sup>.

Interpretar o direito não é, portanto, a ação de extrair um sentido do texto, mas de construir um sentido a partir do texto normativo. Sendo assim, *aplicar* pressupõe *interpretar*, o que implica *construir* o sentido da norma abstrata e do fato jurídico concreto e, assim, introduzir no ordenamento jurídico a norma mais concreta mediante um *ato de decisão*.

Em outras palavras: *interpretar* o direito, *construir* o sentido da norma jurídica abstrata e o sentido jurídico do evento do mundo e, portanto, *decidir* sobre que norma mais concreta deve ser introduzida no sistema de direito positivo são atividades inseparáveis no *ato de aplicação* do direito.

Uma questão que surge diante de tal constatação é qual a margem de determinabilidade do texto normativo em relação ao aplicador, ou, de outro lado, qual a margem de liberdade com o que o aplicador constrói/cria<sup>37</sup> o direito e se se admite e em que medida o exercício de subjetividade na seleção de valores jurídicos aplicáveis a uma situação, inerentes a uma decisão.

Sobre essa questão, observamos que a subjetividade é inerente à vida e a qualquer decisão.<sup>38</sup> Vivemos em um mundo de diferenças em que cada indivíduo percebe o

---

<sup>35</sup> “Um evento correspondente a um fato jurídico se vertido em linguagem competente, introduzida no ordenamento jurídico por procedimento e formalidade legal. Um evento adquire qualificação de fato jurídico com a norma” (DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 1).

<sup>36</sup> “Una vez que se há resuelto sobre la aplicabilidad de la norma, ésta há de ser interpretada. Si la interpretación de la norma, como señaló Frosini, consiste en una actividad de conversión del lenguaje de las normas a la acción practica, en la cual el intérprete integrará el conocimiento que tenga acerca de la intencionalidad del legislador con su propia decisión o voluntad, lo primero que se precisará para convertir ese lenguaje normativo es atribuirle sentido, determinando su alcance o significado. En tanto toda norma jurídica incluye un presupuesto de hecho, la búsqueda de su sentido real incluirá la calificación jurídica de ese presupuesto de hecho, abstrayendo del mismo los datos relevantes para el Derecho y separándolos de aquellas circunstancias que no gozan de tal relevancia” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 80-81).

<sup>37</sup> “Concluir-se-á, portanto, que não é possível a aplicação sem criação simultânea, lógica e cronologicamente, do Direito. A discricionariedade manifestar-se-á sempre na opção pelas diversas alternativas de interpretação e aplicação contempladas dentro da moldura da norma a interpretar e aplicar.” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 177).

<sup>38</sup> Veja-se a peremptória afirmação de Paulo de Barros Carvalho: “Parto de outras premissas, que não concedem garantias de unissignificação, a não ser para os termos das linguagens formalizadas (Lógica, Matemática etc.), entendo que todos os vocábulos das linguagens de objetos não-ideais são vagos e, ao menos potencialmente, ambíguos. Para mais, não creio possa existir comportamento da Administração

seu entorno e avalia os seus elementos conforme o seu próprio repertório de conhecimento e valores.

No entanto, a positivação do direito por meio de textos legais configura um esforço de objetivação na medida em que reduz as alternativas possíveis de apreciação e valoração de situações da vida, em face de sua prévia valoração abstrata, que atua como parâmetro de racionalidade e de seleção de critérios de decidibilidade para o aplicador do direito. Os textos normativos, porém não eliminam,<sup>39</sup> ao contrário, exigem o exercício de uma valoração/decisão concreta nos atos de sua aplicação em que sempre haverá o exercício de subjetividade.

A valoração exercida pelo aplicador do direito ocorrerá diante de uma situação concreta que quase sempre apresentará nuances que não estão expressamente referidas na norma abstrata. Portanto, não se trata apenas da subjetividade na interpretação abstrata da norma, por meio da qual se pode potencialmente construir uma diversidade de normas abstratas possíveis, mas de subjetividade na apreciação das particularidades de uma situação concreta para atribuir-lhe sentido e consequências jurídicas.

Ressaltamos que subjetividade não é o mesmo que arbitrariedade, e que a arbitrariedade do aplicador do direito sempre poderá e deverá ser controlada, especialmente por meio do exame da *motivação* de seu ato de decisão passível de verificação nas suas instâncias de controle.<sup>40</sup>

Além disto, não estamos tratando aqui de decisão como exercício de uma subjetividade qualquer, mas a de um agente credenciado<sup>41</sup> pelo ordenamento jurídico para

---

destituído de apreciação subjetiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 389).

<sup>39</sup> “A interpretação dos textos normativos oferece-se a inúmeras composições de sentido, segundo as combinações de regras e princípios aos quais o intérprete seja exposto. Em face da incomensurabilidade de sentido dos enunciados, pode-se indagar se existiria realmente a chamada ‘interpretação correta’ ou se os textos, e especialmente aquele da Constituição, encontrar-se-iam abertos a mais de uma ‘resposta’ (interpretação). Propostas de interpretação são expostas à justificação racional” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 281).

<sup>40</sup> “A representação e publicação da fundamentação deve, por um lado, convencer os atingidos, por outro tornar a decisão controlável para um possível reexame por tribunais de instância superior, para outras chances da tutela jurídica e com vistas à questão da sua conformidade à constituição” (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 37).

<sup>41</sup> Celso Antonio Bandeira de Mello aborda a questão da atuação dos agentes públicos como um ato de vontade: “Para que tais atribuições [do Estado] se concretizem e ingressem no mundo natural é necessário o concurso de seres físicos, prepostos à condição de agentes. O querer e o agir desses sujeitos é que são, pelo Direito, diretamente imputados ao Estado (manifestando-se por seus órgãos), de tal sorte que, enquanto

decidir e construir a norma mais concreta.<sup>42</sup> Assim sendo, e conforme observa José Maria Arruda Andrade, a presença de uma carga de subjetividade na aplicação do direito, não constitui uma excepcionalidade, mas sim uma condição regular e necessária, ou próprio funcionamento da “metódica jurídica.”<sup>43</sup>

Conforme adiantamos, a subjetividade do agente competente para criar e aplicar o direito não se exerce no vazio. Preexistirá sempre uma cadeia de normas que estabelecem exigências formais e materiais para o seu ato e que delimitam as alternativas de valoração jurídica para cada situação da vida. Entretanto, dificilmente – ou nunca – haverá uma única alternativa<sup>44</sup> *a priori* para a construção de uma norma individual e concreta a partir do texto legal. É diante das alternativas possíveis de interpretação da norma abstrata e do fato concreto que se revela a imprescindibilidade do ato de decisão.

Essa multiplicidade de alternativas interpretativas diante do texto de direito positivo já foi observada por Kelsen, quando no último capítulo de sua Teoria Pura do Direito, afirmou que a interpretação do direito positivo não conduz, necessariamente a uma única resposta ou solução possível,<sup>45</sup> mas a uma norma que é apenas “uma das normas

---

atuam nesta qualidade de agentes, seu querer e seu agir são recebidos como o querer e o agir dos órgãos componentes do Estado; logo do próprio Estado. Em suma, a vontade e a ação do Estado (manifestada por seus órgãos, repita-se) são constituídas na e pela vontade e ação dos agentes; ou seja: Estado e órgãos que o compõem se exprimem através dos agentes na medida em que ditas pessoas físicas atuam nesta posição de veículos de expressão do Estado” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 144).

<sup>42</sup> Daniel Peixoto observa sobre o tema: “Ser competente é estar autorizado a tomar decisões que geram normas válidas. Estas atividades decisórias são delimitadas por regras que indicam quem as desempenhará, sob quais pressupostos de fato, quando, onde de que forma, e dentro de que limites substanciais” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75).

<sup>43</sup> Nas palavras do autor: “Um dos elementos de flexibilização da hermenêutica tradicional é a alegação de uma carga subjetiva na interpretação. Perceba-se, a censura aqui vai à mera citação da “carga subjetiva” como um elemento existente, porém marginal. Ora, tal “carga subjetiva” ou a “humanização do direito”, é simplesmente a interpretação/aplicação/concreção do direito (texto normativo). Não é uma mera adaptação, não uma mera atualização, é a realização, é o funcionamento, é, em termos müllerianos, a própria metódica jurídica” (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006, p. 290). Em sentido semelhante: “A discricção administrativa não decorre, como se afirma a miúdo, de uma inevitável deficiência da técnica legal – a dizer-se mais propriamente, de uma deficiência da linguagem legal –, que só abriria espaço ao arbítrio administrativo à falta de meios suficientes de expressão; mas, ao contrário, corresponde a uma necessidade fundada juridico-teoricamente na aplicação do Direito, como concretização que é de uma norma jurídica geral e abstrata” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 181).

<sup>44</sup> Nesse sentido, Eros Grau: “Nego, assim, a existência de uma única resposta correta (*verdadeira*, portanto) para todos os casos jurídicos – ainda que o intérprete autêntico esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico” (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 41).

<sup>45</sup> “A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – tem igual valor (...)” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São



individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.”<sup>46</sup> Na esteira de Kelsen, Souto Maior Borges defende que não há qualquer critério a ser deduzido, a partir do direito positivo, para definir que, dentre as diversas significações possíveis de um texto normativo, “apenas uma possa ser considerada como ‘correta’, dado que cada uma dessas significações resulta apenas de alternativas ou possibilidades abertas à função interpretativa.”<sup>47</sup>

Se é verdadeira essa afirmativa, e entendemos que o é, devemos forçosamente concluir a partir dela que o ato de aplicação do direito carrega sempre em si um ato de seleção de valores a serem construídos com a norma individual a ser produzida, ou seja, um ato de decisão.<sup>48</sup>

---

Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 390-391). Na esteira de Kelsen, também defende Souto Maior Borges: “Há sempre uma certa indeterminação – intencional ou voluntária – no ato de aplicação do Direito. Por isso, o Direito a aplicar está sempre contido num quadro ou marco dentro de cujos limites coexistem diversas possibilidades de aplicação. Não apenas uma só possibilidade, a ‘correta’ ou ‘verdadeira’” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 107).

<sup>46</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 391. Na esteira de Kelsen, expõe Souto Maior Borges: “A norma a ser aplicada é um marco aberto a várias possibilidades de interpretação, e todo ato de aplicação será necessariamente conforme à norma aplicada se, não transbordando esse quadro nela estabelecido, ao contrário, o preenche por algum dos modos possíveis. Não há, absolutamente, qualquer critério ou método dedutível do Direito Positivo segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser considerada como ‘correta’, dado que cada uma dessas significações resulta apenas de alternativas ou possibilidades abertas à função interpretativa; todas serão, pois, interpretações possíveis dos significados de normas contidas em lei ou da própria ordem jurídica. Todos os métodos de interpretação preconizados pela ciência do Direito conduziram apenas a um resultado ‘possível’ (...)” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.108).

<sup>47</sup> “A norma a ser aplicada é um marco aberto a várias possibilidades de interpretação, e todo ato de aplicação será necessariamente conforme à norma aplicada se, não transbordando esse quadro nela estabelecido, ao contrário, o preenche por algum dos modos possíveis. Não há, absolutamente, qualquer critério ou método dedutível do Direito Positivo segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser considerada como ‘correta’, dado que cada uma dessas significações resulta apenas de alternativas ou possibilidades abertas à função interpretativa; todas serão, pois, interpretações possíveis dos significados de normas contidas em lei ou da própria ordem jurídica. Todos os métodos de interpretação preconizados pela ciência do Direito conduziram apenas a um resultado ‘possível’ (...)” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.108).

<sup>48</sup> “A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula – como já se mostrou – o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior, ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar.

“Essa determinação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. Tem sempre que ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que se aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato. Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 388).

A partir dessas considerações, torna-se já evidente que a segurança jurídica a ser promovida por um ordenamento jurídico jamais restará satisfeita pela mera existência de leis, por melhores e mais claras que elas sejam, ou mesmo pela observância de uma legalidade formal pura e simplesmente pelos seus aplicadores. As leis e mesmo a Constituição e a clareza de seus textos do ponto de vista de uma verificação empírica, ou da concretização de um estado de segurança jurídica, configuram apenas um esforço inicial, certamente muito importante, mas não suficiente.

Esse esforço deve então ser continuado pelos aplicadores da lei, que devem considerar essa realidade e produzir as suas decisões não considerando a sua interpretação como atividade isolada, mas tendo em vista, por exemplo, a interpretação que foi dada para casos semelhantes em precedentes administrativos e judiciais, de modo a fomentar uma coerência na atuação do Estado, do qual os órgãos e os agentes aplicadores do direito são todos representantes.

Tal consonância entre a atividade dos aplicadores do direito não pode servir, naturalmente, para enrijecer a dinâmica do direito proibindo mudanças de critérios interpretativos. Deve haver um equilíbrio entre estabilidade e possibilidade de evolução do direito, a ser considerada pelos seus operadores no sentido de que se evitem alterações desnecessárias quando possível, e de que sempre sejam protegidos os efeitos das posições interpretativas anteriores à modificação, especialmente diante das expectativas legítimas dos particulares de boa-fé criadas por essas posições.

A Ciência do Direito também colabora para a redução da potencial insegurança advinda da variabilidade de interpretações sempre possível diante de textos normativos, uma vez que por meio de parâmetros da hermenêutica jurídica, como observa, Tércio Sampaio Ferraz, “o sentido normas vem, assim, desde o seu aparecimento, ‘domesticado’.”<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> “A hermenêutica jurídica é uma forma de pensar dogmaticamente o direito que permite um controle das consequências possíveis de sua incidência sobre a realidade antes que elas ocorram. O sentido das normas vem, assim, desde o seu aparecimento, ‘domesticado’. Mesmo quando, no caso de lacunas, integramos o ordenamento (por equidade, por analogia, etc.) dando a impressão de que o intérprete está guiando-se pelas exigências do próprio real concreto, o que se faz, na verdade, é guiar-se pelas próprias avaliações do sistema interpretado. Essa astúcia da razão dogmática põe-se, assim, a serviço do enfraquecimento das tensões sociais, na medida em que neutraliza a pressão exercida pelos problemas de distribuição de poder, de recursos e de benefícios escassos. E o faz, ao torna-los conflitos abstratos, isto é, definidos em termos jurídicos e em termos juridicamente interpretáveis e decidíveis” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 308).

O cientista do Direito exerce, portanto, uma função social<sup>50</sup> quando cria as bases para uma compreensão razoável e mais uniforme do direito a partir da articulação dos seus próprios elementos normativos. Naturalmente, a coerência dos sistemas científicos e o seu rigor metodológico são condições para que se cumpra esse desiderato<sup>51</sup>.

Conforme faz notar Kelsen, no entanto, a interpretação da autoridade que está credenciada pelo ordenamento jurídico para criar direito produz efeitos diferentes daquela do cientista do Direito que apenas revelaria possíveis sentidos para a interpretação da norma. Além disso, um olhar pragmático revela que os aplicadores das leis, especialmente no caso do direito tributário, na maior parte das vezes não possuem formação jurídica e sequer conhecem profundamente as teorias da Ciência do Direito.

Por essa razão, torna-se ainda mais importante e desejável que os textos normativos sejam simples, claros e explicativos, capazes de promover nos seus destinatários o efeito de orientação e que os agentes públicos incumbidos de sua aplicação estejam comprometidos com a concretização da segurança jurídica por meio de uma atuação pautada na transparência, na moralidade, na solidariedade e numa concepção de eficiência administrativo-tributária voltada não só para a arrecadação, mas também para o atendimento do cidadão.

Kelsen ainda diferencia a interpretação dos indivíduos que, em sua concepção, não têm de aplicar o direito, como intérpretes autênticos, mas que observá-lo, praticando a conduta que evita a sanção. Essa condição mostra-se, entretanto, relativizada diante do modelo de administração pública tributária colaborativa vigente nos dias atuais, como veremos mais adiante.<sup>52</sup>

Nesse momento, cumpre fixar que o ciclo de positivação do direito ocorre, como já dissemos, por meio da introdução no sistema do direito positivo de normas cada vez mais concretas, com atos de decisão de agentes competentes, que devem estar conscientes do escopo do direito de reduzir – e nunca de aumentar – a insegurança jurídica e as complexidades da vida em sociedade.

---

<sup>50</sup> Sobre o tema da função social da Ciência do Direito: FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

<sup>51</sup> Sobre a importância da metodologia na Ciência do Direito, inclusive para fomentar a segurança jurídica dos sistemas por ela construídos vide: TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 91 e ss.

<sup>52</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 387.

### **1.3. A função de segurança jurídica do ciclo de positivação do direito e a sua necessária concretização em todos os atos de aplicação do direito**

As relações humanas são sempre, e cada vez, mais complexas. No entanto, a organização da vida em todos os seus aspectos exige e, por isso, finda por conduzir à formação de algum grau de previsibilidade, de padronização de expectativas sobre as consequências que devem advir de cada possível situação.

O ser humano, em sua relação com a natureza, infere padrões, leis naturais, e apreende a utilizar tais leis e padrões a favor de seus propósitos, como é o caso do agricultor que conhece empírica ou cientificamente os ciclos da natureza, as particularidades de cada solo e sabe quando é a melhor época e forma de prepará-lo, e que semente ou espécie de planta naquele tipo de solo poderá melhor se desenvolver e em que condições, por exemplo.

Na vida em sociedade esses padrões são mais difíceis de encontrar. O ser humano, além de suas necessidades naturais possui interesses os mais diversos, interesses altruístas ou egoístas, nobres, legítimos, escusos, etc. Aliás, sequer a apreciação de como deve ser moralmente valorada uma atitude ou interesse é normalmente absoluta, pois comumente diverge de pessoa pra pessoa, de local para local, de tempos em tempos.

A organização da vida em sociedade exige, portanto, a criação de métodos de padronização de condutas, de padrões que tendam à objetividade sobre quais condutas devem ser empreendidas e esperadas diante de determinadas situações, com o que se criam sistemas de expectativas menos complexas, mais previsíveis do que as da realidade que os precede.

A positivação do direito atende a essa demanda da organização social por meio da seleção de valores a serem atribuídos a determinadas situações da vida – valoração jurídica de situações –, com o que promove a criação de expectativas que devem ser protegidas pelo direito. Como Becker já afirmou: “Uma das funções do direito positivo é precisamente conferir certeza à incerteza das relações sociais.”<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 79.

Diante de uma situação prevista em lei um cidadão não deve se encontrar numa condição de total imprevisibilidade sobre o que deverá dali decorrer, mas a própria lei, se for minimamente clara e racional em seu conteúdo, deverá fornecer-lhe meios para a formação de expectativas mais delimitadas do que aquelas que ele teria diante de um caso de indefinição legal. Naturalmente, essas expectativas somente se conformam quando existe confiança na sua tutela e proteção por parte dos entes estatais.

O direito positivo, é certo, possui um caráter orientador em relação à vida em sociedade, comunicando-lhe valores democraticamente construídos e que os operadores do ordenamento jurídico deverão buscar concretizar. Heleno Taveira Torres ressalta o fato de que “no direito tributário a previsibilidade tem importância capital para a vida dos contribuintes, como certeza de orientação para que possam planejar as suas atividades e atos patrimoniais cientes das repercussões fiscais das suas condutas. A previsibilidade é a segurança jurídica sobre o ‘futuro’, resguarda o contribuinte pela prevenção de riscos, sanções e conflitos”.<sup>54</sup>

Devemos observar que para a criação desse estado de previsibilidade não basta que haja leis, ainda que claras e ainda que produzidas em plena conformidade material e formal com a Constituição. É preciso que da dinâmica do direito avulte a preservação das expectativas criadas por ele mesmo em cada etapa dos seus ciclos de positivação.<sup>55</sup>

A “boa lei”, se for mal, aplicada poderá não concretizar os valores jurídicos que visava consagrar, e isso interromperá uma cadeia de formação de previsibilidade do direito, mitigando sempre a segurança jurídica além dos demais valores juridicizados pela lei em questão. A cada ato de aplicação do direito, portanto, em que se cumpre uma etapa de um ciclo de positivação, deve convergir todo o ordenamento jurídico,

---

<sup>54</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 207.

<sup>55</sup> “Além das inseguranças decorrentes do processo de produção das normas jurídicas, a superação da hermenêutica cientificista, como do positivismo normativista, deixou às claras toda a insegurança existente também no processo de aplicação do direito. Uma vez constatado que a aplicação do direito não se esgota na operação de subsunção fato-norma e que, por isso, está longe de se materializar em um simples silogismo, veio à tona a imprevisibilidade *a priori* de qualquer decisão, seja ela judicial ou administrativa. Essa imprevisibilidade advém dos muitos obstáculos a serem superados no processo de concretização do direito, no caminho a ser percorrido entre a norma abstrata e a decisão do caso concreto” (BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. Charleston, SC: CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014, p. 29).

de modo a que aquele ato concretize e não macule valores juridicamente relevantes diante da respectiva situação.

Colabora para essa boa aplicação do direito a previsão normativa dos procedimentos<sup>56</sup> para cada ato de aplicação/criação de norma jurídica em nível mais concreto e a própria atividade do aplicador comprometida com a sua função perante o ordenamento jurídico e a sociedade e, indiretamente, a efetividade dos controles jurídicos regularmente exercidos sobre essas atividades.

Notemos que estão sempre sujeitos a controles administrativos e/ou judiciais: (i) os procedimentos para a aplicação do direito previstos em normas legais e infralegais, e (ii) a atividade do aplicador do direito, seja quanto à observância dos procedimentos exigidos, seja quanto ao conteúdo material de sua decisão final, seja quanto à sua competência para empreendê-la.

A compreensão dos ciclos de positivação do direito como processos dinâmicos e que se desenvolvem em etapas sucessivas pela ação de diferentes agentes faz notar que a segurança jurídica não logra decorrer da ação isolada de nenhum deles, seja legislador, seja membro do executivo ou do judiciário, mas somente se houver uma ação coordenada e dirigida para esse fim por cada um dos partícipes dessas cadeias de concretização de valores.

Assim sendo, ainda que cada agente deva atuar segundo a sua competência específica, participa da competência material de todos os agentes no exercício de função pública o dever de concretizar a segurança jurídica de modo coordenado<sup>57</sup>,

---

<sup>56</sup> “De certo modo, o controle da decisão por meio de procedimentos institucionalizados (a burocratização das decisões nas sociedades modernas é um exemplo típico do que estamos falando) neutraliza, assim, a pressão dos fenômenos sociais sobre o sistema jurídico. Nos procedimentos, todos agimos de acordo com papéis sociais institucionalizados” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, 321). Niklas Luhmann aborda a questão da procedimentalização como um fator de redução de complexidades em um processo de decisão: “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.” (LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 38).

<sup>57</sup> Podemos aqui falar em coordenação em pelo menos dois sentidos. Primeiramente, deve-se conceber uma ação minimamente coordenada entre os agentes públicos que atuam em função equivalente tanto dentro dos órgãos dos Poderes Executivos como do Poder Judiciário. Queremos dizer que se existe uma tendência dentro de um mesmo órgão para aplicar o direito em determinado sentido a ponto de que os cidadãos formem

inclusive no contexto do sistema de pesos e contrapesos, como uma das funções da divisão dos poderes estatais, sempre com vista à proteção dos cidadãos<sup>58</sup> – titulares de todo poder do Estado.<sup>59</sup> Ou seja, cada um dos três poderes deverá, no exercício de sua própria função, contrabalançar o fatores de insegurança jurídica decorrentes da atuação dos demais. Este aspecto será aprofundado na segunda parte do presente trabalho.

Para agora, pretendemos evidenciar que a identificação das diferentes etapas dos ciclos de positivação do direito permite uma melhor visualização dos “momentos” que devem ser juridicamente controlados pelo ordenamento jurídico, de modo a fomentar-se um estado de confiança na sua efetividade para a concretização de valores por ele mesmo estabelecidos.

No direito tributário, diversos princípios interagem para afastar o contribuinte de uma condição insegura de sujeição não delimitada e permanente à cobrança de tributos pelos entes federados, e demandam a previsão em lei dos critérios materiais e formais para a conformação das obrigações tributária, dos deveres administrativo-tributários e dos limites da atuação da Administração Tributária em suas relações com os particulares.

---

expectativas de que aquele é o sentido da legalidade a ser aplicada, este fato deve ser levado em consideração em cada ato de aplicação por novo agente em situação semelhante. Ou seja, deve-se evitar interpretações isoladas por parte de agentes públicos em seus atos de aplicação do direito, ainda que que a interpretação pessoal do agente deva ser por ele mesmo relevada no caso concreto, em nome de uma coerência na atuação estatal. Melhor será sempre, a uniformização de entendimentos dentro de cada órgão, inclusive, pela atuação dos superiores hierárquicos ou repartições competentes.

O segundo sentido para o exercício coordenado funções por agentes públicos deve ser apreendido como coordenação entre os três Poderes no sentido de promoção de segurança jurídica também pela via do sistema de pesos e contrapesos que inspira a divisão de “poderes” estatais.

<sup>58</sup> Por exemplo, os agentes públicos da Administração Tributária, inseridos no Poder Executivo, a quem cabe controlar a atividade dos contribuintes de constituição do crédito tributário, devem avaliar se o Poder Legislativo cumpriu a sua função de produzir texto legal suficientemente claro para orientar a atuação dos contribuintes na interpretação do direito, ou se produziu texto ambíguo que os podem levar a equívocos. Nessa segunda hipótese, a Administração Pública deve atuar produzindo normas infralegais voltadas à orientação dos particulares.

O mesmo se diga em relação ao Poder Judiciário que, no exercício de sua função de controle de validade de atos administrativos, como, por exemplo, de lançamentos tributários produzidos de ofício pela Administração Pública, deverá levar em conta se o Poder Legislativo e o Poder Executivo se desincumbiram suficientemente de suas funções de criar as condições que viabilizem a aplicação do direito por parte do contribuinte e, caso não o tenham feito, ele deve agir de modo a fomentar a segurança jurídica com a correção da atuação do Estado, protegendo a atuação do particular de boa-fé. Estes exemplos serão mais profundamente abordados em capítulos posteriores do presente trabalho.

<sup>59</sup> “O Estado atual não pode mais ser visto como ‘mistificante entidade soberana e mitológica’, mas sim como uma entidade entre os demais grupos sociais existentes, com a função precípua de administração, sempre voltado para o interesse da sociedade, e cuja existência justifica-se no interesse da coletividade” (CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 31).

A exigência de que as obrigações e deveres dos particulares sejam objeto de previsão legal fomenta a segurança jurídica de uma delimitação democrática da função tributária dos entes federados. No entanto, essa segurança só se concretiza ao fim e ao cabo se em cada ato de aplicação das leis tributárias os valores que informaram a sua edição sejam também concretizados.

Entre o texto legal, normalmente marcado pela sua generalidade e abstração, e a realidade dos eventos do mundo existirá sempre o intérprete/aplicador do direito a quem incumbirá decidir sobre a forma mais concreta que os valores jurídico-constitucionais traduzidos nos textos legais devem adquirir paulatinamente, seja na edição de normas infralegais que regulamentarão as leis, seja diante de situações concretas específicas<sup>60</sup>.

A cada etapa desse processo de positivação ou de concretização normativa aumenta a certeza do direito no sentido de cognoscibilidade das consequências tributárias específicas que cada situação deve ensejar e, ao mesmo tempo, formam-se expectativas gerais sobre como incidirá o direito em situações similares.

No caso da constituição dos créditos tributários, observamos hoje a utilização em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação dos três níveis de entes federados o recurso à metodologia do chamado lançamento por homologação. Nesse modelo, como dispõe o Código Tributário Nacional, artigo 150, cabe aos contribuintes anteciparem o pagamento do tributo sem qualquer manifestação prévia da Administração Pública. Assim sendo, tem-se que, na maior parte dos casos, entre as leis tributárias e os eventos do mundo relevantes para o direito tributário são os próprios contribuintes que figuram como os intérpretes qualificados do direito, responsáveis por realizar os procedimentos e os atos que consubstanciarão a incidência normativa.

A utilização desse modelo deve estar acompanhada, portanto, de estratégias para a implementação de segurança jurídica, seja por meio do fornecimento de

---

<sup>60</sup> “Esse caminho, em que o Direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para se aproximar da região material das condutas intersubjetivas, ou, na terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar às individuais e concretas, e que é conhecido por ‘processo de positivação’ deve ser necessariamente percorrido, a fim de que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais. E tudo se faz como um problema imediato de realização de normas e mediato de realização de valores, visto que estes é que funcionam como fundamentos daquelas, como agudamente nos alerta Lourival Vilanova” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 382).



condições prévias para a boa atuação dos particulares – orientação –, seja por meio da proteção à estabilidade de seus atos de decisão, e mesmo por meio da garantia de efetividade de seus direitos fundamentais pela razoabilidade na instituição e vedação ao excesso de deveres administrativos.

Como já dissemos, enquanto a construção legal de pautas de conduta a serem observadas pelos indivíduos em sociedade é uma grande conquista democrática, a segurança jurídica seja enquanto certeza do direito seja enquanto confiança na efetividade do ordenamento jurídico não se satisfaz com a mera existência de leis, ainda que estas estejam plenamente de acordo com a constitucionalidade.

É preciso garantir que além do conteúdo dos textos legislativos, os procedimentos e atos de aplicação destas leis se deem em conformidade com valores jurídicos maiores estabelecidos pela Constituição Federal. É preciso implementar e controlar, portanto, a segurança no ciclo dinâmico ou de positivação do direito, em cada uma de suas etapas, procedimentos e atos de decisão.

#### **1.4 Validade normativa e controlabilidade dos atos de criação e de aplicação do direito**

Em um estudo que aborda a segurança jurídica enquanto princípio que deve orientar a dinâmica do direito tributário, o conceito de validade normativa e a sua verificação e controle nos atos introdutórios de normas no ordenamento jurídico exercem função importante.

Admitimos que *validade* significa a pertinencialidade<sup>61</sup> de uma norma a um dado sistema de direito positivo que se verifica quando são atendidos todos os parâmetros constitucionais, legais, formais e materiais estabelecidos pelo ordenamento jurídico para a introdução de um novo dispositivo normativo em seu bojo. Esse é o

---

<sup>61</sup> No mesmo sentido, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho: “Ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, 403). E também o de Lourival: “A pertinencialidade (Zugehoerigkeit) a um sistema existe se pudermos relacionar a forma normativa com as fontes de criação do Direito (costume, legislação, jurisprudência), e estas fontes técnicas (mal denominadas formais) se reconduzirem à fonte última, à última razão de validade, o fundamento-de-validade de toda norma: a norma fundamental” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 165).

conceito adotado por Tercio Sampaio Ferraz Jr., que afirma que a validade “é uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e conseqüente integração no sistema.”<sup>62</sup>

Os critérios materiais e formais para a introdução de norma jurídica válida no ordenamento são preexistentes em relação à norma a ser introduzida e configuram, portanto, uma forma de controle prévio – em sentido amplo –, voltados a assegurar a conformidade dos ciclos de positivação do direito em relação aos valores sociais juridicizados.

As normas que regulam a forma juridicamente apropriada para a introdução de novas normas podem ser concebidas como normas procedimentais, se quisermos evidenciar os ritos que devem ser observados, ou a seqüência de atos que devem ser empreendidos para que ao final se obtenha uma norma/decisão válida, ou podem ser reconduzidas ao conceito de normas de competência,<sup>63</sup> se se pretenda verificar a cadeia de regras que autorizam determinado indivíduo ou grupo de indivíduos a proferir aquela decisão para que ela seja válida.

Assim, *procedimento* e *competência* são aspectos inseparáveis para que se verifique a introdução de norma jurídica válida sob o ponto de vista formal no ordenamento jurídico.

Além desses aspectos, para que se produza norma/decisão materialmente válida, ao lado do procedimento e da competência devem ser observadas as normas materiais que implicam o conteúdo da norma a ser produzida. Vale salientar que é nessa

---

<sup>62</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 203.

<sup>63</sup> “(...) o tema da competência tributária ocupa lugar de destaque no arranjo conceitual das normas que disciplinam a ação tributária do Estado. Trata-se de conceito abstrato o bastante para se relacionar com a totalidade das normas que integram o sistema jurídico tributário e concreto o suficiente para significar aspectos práticos da positivação de normas.

Por força da sua abrangência significativa, a norma de competência atua como esquema aglutinante para uma série de outros conceitos: fatos jurídicos, relações jurídicas, princípios, imunidades, materialidades, posições de sujeito ativo e passivo, obrigações, vedações, processos e procedimentos são apenas alguns dos conceitos que podem ser reconduzidos à estrutura geral de uma norma de competência” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXXI).

Torben Spaak: “Competence is a necessary condition for legal validity, in the sense that only a competent person can change legal positions – if you lack the competence, you cannot change legal positions, even if you perform the competence-exercising act properly and in accordance with any formal requirements laid down by the pertinent legal norms” (SPAACK, Torben. *The concept of legal*. Acessível em: <https://www.researchgate.net/publication/227091933> The Concept of Legal Competence - Último acesso em 02/11/16, às 18h).

seara do conteúdo material da norma que reside mais expressamente o valor jurídico a que o sistema de direito positivo está voltado a concretizar, sendo que o sistema normativo procedimental presta serviço a esses valores no sentido de operacionalizar a sua concretização, devendo também respeitá-los em sua própria dinâmica.

A concretização de valores jurídicos, como já tratamos, começa com a expedição do texto constitucional e dos textos legais e, assim sendo, quando da introdução no ordenamento de novas normas jurídicas gerais e abstratas ou individuais e concretas, para que se verifique a sua validade material, todos os valores que tangenciem a matéria do direito a ser aplicado devem confluir e incidir no ato de aplicação do direito.

Na construção de uma norma individual e concreta, portanto, a validade material não se verifica apenas pela subsunção de um dispositivo normativo isoladamente considerado a um fato concreto, mas pela confluência de todos os valores jurídicos concernentes à matéria, os quais devem incidir em cada situação do modo mais equilibrado possível. O resultado desse exercício de aplicação sistemática e holística<sup>64</sup> do direito sempre poderá ser controlado em face de suas motivações ou fundamentações.

É de se notar que a existência de textos legais por si reduzem a complexidade das potencialmente infinitas formas de conduta diante de uma situação da vida, mas não são suficientes para esse fim. Diante do texto legal, por exemplo, ainda remanesce a possibilidade de um número maior ou menor de interpretações possíveis, pelo que a previsibilidade e a segurança da vida em sociedade ainda não se encontram asseguradas.

Como continuidade do esforço no sentido da redução de complexidades, o direito prevê os procedimentos e os agentes competentes para decidir sobre o conteúdo material de normas cada vez mais concretas, de modo a reduzir a cada ato as possibilidades de construção de sentido a partir dos seus textos, tendendo à univocidade, seja para solucionar um caso específico numa norma individual e concreta, seja para, por meio de uma coleção de decisões em casos semelhantes, dar-se a formação de um entendimento mais preciso a respeito da interpretação da norma que prevalecerá diante dos tribunais administrativos e judiciais.

---

<sup>64</sup> “Cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas” (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24).

É precisamente em virtude do fato de que estará sempre revestido de algum grau de discricionariedade,<sup>65</sup> ou seja, de escolha, vontade, decisão, o ato de aplicação do direito em qualquer esfera que se fazem necessárias e estão sempre presentes no ordenamento jurídico instâncias de controle desses atos. Ou seja, para assegurar a conformidade das decisões de cada agente competente para aplicar o direito em relação aos valores jurídicos específicos e gerais que devem fundamentá-las, o sistema de direito positivo estabelece vias procedimentais e parâmetros de controle.

Os parâmetros de controle são muitos e representados pelos mais diversos valores jurídicos traduzidos em regras, princípios, direitos fundamentais a serem preservados. Podemos, nesse sentido, falar em controle de constitucionalidade dos atos legislativos, por exemplo, em controle de legalidade, de eficiência, de proporcionalidade dos atos administrativos e judiciais, controle de proteção às expectativas legítimas criadas pelo próprio ordenamento, dentre muitos outros, os quais podem todos ser reconduzidos ao conceito de controle de conformidade ou de validade<sup>66</sup> material ou formal dos atos de decisão que implicam construções normativas.

A existência desses controles é fundamental para a estabilidade e a previsibilidade do sistema como um todo e, acima de tudo, para fomentar um estado de confiança na concretização dos valores jurídicos que a sociedade democraticamente optou por efetivar, especialmente quando tais controles atuam como forma de correção funcional do sistema normativo quando nele ingressou norma em desconformidade com esses valores.

Além disso, considerado o ciclo de positivação do direito sob a perspectiva de uma sequência de atos de decisão formal e materialmente delimitados pelo próprio ordenamento jurídico, as instâncias de controle dessas decisões devem atuar na direção de uma progressiva redução da complexidade das relações intersubjetivas por meio do estabelecimento de expectativas juridicamente protegidas sobre essas relações.

---

<sup>65</sup> BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 176.

<sup>66</sup> “É preciso dizer, como vimos, se estamos ou não diante de uma norma jurídica, se a prescrição é válida, mas para isso é preciso integrá-la no conjunto e este conjunto tem de apresentar contornos razoavelmente precisos: a ideia de sistema permite traçar estes contornos posto que sistema implica a noção de limite, esta linha diferencial abstrata que nos autoriza identificar o que está dentro, o que entra, o que sai e o que permanece fora” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio.  *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 178).

Por essa razão, o sistema jurídico dispõe de diversas espécies de procedimentos de controle *a posteriori* da validade/conformidade dos atos de decisão que implicam construções normativas. Cada uma das decisões proferidas por qualquer agente competente para aplicar o direito, no âmbito de procedimentos legislativos, administrativos ou jurisdicionais, são sempre potencialmente controláveis pelo direito positivo.

Sintetizando o que já foi dito, o direito prevê as competências e os procedimentos para a introdução em seu corpo de normas cada vez mais concretas, prevê os subsídios para a sua construção de sentido (conteúdo material) e também estabelece as vias ou os procedimentos de controle para a verificação *a posteriori* da conformidade desses atos perante os mesmos comandos que autorizaram e/ou exigiram a sua introdução no ordenamento.

É possível observar que a sequência *procedimento/ato de decisão/controle* é uma constante da dinâmica do direito positivo. Inclusive as próprias instâncias de controle se desenvolvem também mediante procedimentos e atos de decisão que por vezes, terão suas próprias vias de controle, numa cadeia que se finda com um ato de decisão com efeito preclusivo em relação à matéria de que trata o ato de decisão originário.

Uma decisão legislativa, por exemplo, que estabelece um comando normativo em nível legal, deve sempre obedecer aos parâmetros materiais e formais para a sua implementação, sendo que a observância desses parâmetros é controlável especialmente pela via do controle de constitucionalidade, em que se verifica a sua consonância com os valores e preceitos jurídicos estabelecidos pela Constituição, e também a sua conformidade em relação à autoridade competente para editá-la, à observância do devido processo legislativo, etc.

A decisão de um juiz pode ser controlada pelo tribunal de segunda instância e a deste último por um tribunal superior. Da mesma forma, uma decisão administrativa pode ser controlada por órgãos da própria Administração Pública, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Legislativo, a depender do tipo de decisão e de qual autoridade a proferiu.

Naturalmente, não pretendemos aqui elencar todas as espécies de instâncias de controle de atos de decisão juridicamente relevantes. O que importa no

contexto do presente trabalho é evidenciar que esses controles se apresentam constantemente em nosso ordenamento jurídico e que, de uma perspectiva da concepção de um ciclo de positivação do direito, todos esses procedimentos de controle podem ser reconduzidos ao conceito abrangente de controle de validade da norma/decisão introduzida no sistema.

Mesmo em relação à Administração Tributária, que é o foco de nossa atenção, não abordaremos todos os aspectos de sua atuação que podem ser controlados.<sup>67</sup> Interessa-nos particularmente tratar das instâncias de controle dos procedimentos e atos de decisão voltados à constituição dos créditos tributários dos entes federados que são realizados por particulares em um modelo colaborativo de Administração Tributária.

---

<sup>67</sup> Odete Medauar, na obra intitulada “Controle da Administração Pública”, faz um apanhado das abordagens realizadas sobre o tema pela doutrina nacional e internacional, que segundo a sua pesquisa expressam preocupações com o controle do arbítrio no exercício do poder, com a necessidade de incrementar a fiscalização da Administração Pública na medida em que aumentam as suas funções, com os controles de legalidade, de eficiência, de gestão, da proteção aos direitos dos indivíduos, da melhoria da atividade administrativa e informação dos cidadãos, com o aspecto preventivo dos sistemas de controle em relação ao dever-ser do funcionamento da Administração Pública e ainda com os controles voltados ao combate à corrupção (MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 15-19).

## 2. A FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

### 2.1 As receitas tributárias como fonte de financiamento do Estado para a implementação e a proteção de direitos fundamentais

A Constituição Federal de 1988, como depreende de seu texto, instituiu no Brasil um Estado Democrático de Direito com o objetivo de concretizar na sociedade uma série de valores consagrados como fundamentos da República e como princípios e direitos fundamentais, dentre os quais a igualdade, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, o trabalho, a livre iniciativa, a segurança, a liberdade, a justiça, a solidariedade, o desenvolvimento nacional, a propriedade, a legalidade.

Assim, apesar da previsão do direito fundamental à livre iniciativa e à livre concorrência, não estamos diante de um modelo de Estado puramente liberal,<sup>68</sup> que deveria, se assim o fosse, atuar como mero garantidor da ordem jurídica interna e internacional, nas suas próprias relações e nas dos particulares com entidades e Estados estrangeiros. O legislador constituinte optou por instituir, ao contrário, um modelo de Estado para o qual está previsto um papel ativo na promoção de direitos individuais e sociais.<sup>69</sup>

Naturalmente, implementar direitos fundamentais como os referidos, além daqueles direitos sociais relativos a educação, saúde, moradia e assegurar direitos políticos, dentre tantos outros, implica a necessidade de realização de altos investimentos financeiros e também na necessidade de organização e divisão de tarefas entre os órgãos do Estado.

---

<sup>68</sup> “Consideremos qualquer uma das constituições dos Estados pós-liberais, como a atual constituição italiana. Nas constituições liberais clássicas, a principal função do Estado parece ser a de *tutelar* (ou *garantir*). Nas constituições pós-liberais, ao lado da função de tutela ou garantia, aparece, cada vez com maior frequência, a função de *promover*” (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri-SP: Manole, 2007, p. 13).

<sup>69</sup> Segundo Floriano Marques de Azevedo Neto: “A partir do momento em que a ordem jurídica (a Constituição ou as normas legais) consagre um direito a todos os cidadãos, está também imputando à Administração o poder-dever de efetivá-lo. Daí que sua atuação, delimitada pelos demais direitos fundamentais confrontantes, terá já presente na ordem jurídica a autorização para agir, manejando com moderação os poderes a ela inerentes e recursos disponíveis para satisfazer aquele rol de direitos. Contudo, não cabe invocar a legalidade estrita como escusa para que o Estado-Administração se desonere de suas obrigações de efetivar direitos reconhecidos pela ordem jurídica em favor dos particulares” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. *Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação*. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 403).

Essa divisão de tarefas começa na própria Constituição, quando são atribuídas a cada um dos níveis de entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) uma série de responsabilidades perante as diversas demandas de implementação de direitos dos cidadãos.

Dentre as funções constitucionalmente estabelecidas para os entes federados, a função de formação das próprias receitas<sup>70</sup> é essencial para o seu funcionamento e cumprimento de suas atribuições constitucionais. Essa formação pode se dar a partir de diferentes estratégias<sup>71</sup> e, ainda que a Constituição Federal deixe opções para o legislador, há atualmente<sup>72</sup> uma grande ênfase na opção pelas chamadas receitas derivadas, mais especificamente, receitas tributárias.<sup>73</sup>

A função tributária dos entes federados deve ser compreendida, portanto, dentro do contexto dos valores jurídico-constitucionais traduzidos em fundamentos e objetivos do Estado e em princípios e direitos fundamentais juridicamente estabelecidos pela Constituição, como mandamentos de concretização destinados à sociedade e às instituições estatais. Trata-se, pois, do meio de obtenção das receitas que financiarão o Estado na promoção daqueles valores e que, enquanto se operacionaliza, deve também observá-los e protegê-los.<sup>74</sup>

---

<sup>70</sup> “Em sentido amplo, as receitas públicas consistem em recursos financeiros obtidos pelo Estado em caráter definitivo e que representam um aumento do seu patrimônio” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 207).

<sup>71</sup> “As ‘receitas originárias’ são aquelas obtidas com a exploração do seu patrimônio, como os preços públicos, os ingressos comerciais, etc. Ingressos comerciais são auferidos a partir do intervencionismo do Estado na economia, como no caso das empresas que atuam no mercado (art. 173 da CF), monopólios (art. 177 da CF) ou prestação de serviço público, como concessionários ou permissionários (art. 175 da CF). As receitas patrimoniais provêm da exploração dos bens do Estado, como florestas, ilhas, estradas, imóveis residenciais ou comerciais, recursos minerais etc.” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 208).

<sup>72</sup> O artigo 173 da Constituição Federal impõe um caráter de excepcionalidade para a exploração de atividade econômica pelo Estado. Utiliza-se a expressão Estado Fiscal para designar o modelo estatal que é financiado primordialmente pela arrecadação tributária. A este respeito, comenta Casalta Nabais: “Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 191-192).

<sup>73</sup> “Os tributos são ‘receitas derivadas’, assim qualificadas por serem provenientes de patrimônio alheio, e não proveniente do uso de bens ou recursos próprios, ditas ‘receitas originárias’. A prevalência dos tributos nas receitas públicas (derivadas) remonta à própria passagem do Estado patrimonial do absolutismo para o Estado fiscal. Agora, um Estado de tributos depende do que possa arrecadar dos particulares” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 208).

<sup>74</sup> Assim também entende Heleno Taveira Torres: “A Constituição Tributária, ao instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor, promove a concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências tributárias.



As competências tributárias devem ser compreendidas, portanto, ao lado das outras atribuições estatais, especialmente do dever de concretizar valores constitucionais, como deveres-poderes de formação de receitas para o cumprimento de todas as suas funções. Essa correlação entre normas de competência e de direitos fundamentais já foi anunciada por Friedrich Müller, tendo em vista um princípio de unicidade da Constituição.<sup>75</sup>

Assim sendo, dado o papel ativo que o Estado Democrático de Direito, por meio de seus órgãos, deve empreender para a concretização dos direitos fundamentais, inclusive no exercício de sua função tributária, impende aos órgãos fazendários sempre perseguir as melhores técnicas arrecadatórias, não apenas no sentido de não mitigar os direitos dos cidadãos, mas principalmente de efetivar esses direitos como o direito a um sistema tributário que opere de modo a promover a segurança jurídica nas relações tributárias e administrativo-tributárias.

Assim, o conteúdo do princípio da eficiência da Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal) deve compreender, em matéria de arrecadação tributária, não somente a efetividade da formação de receitas<sup>76</sup>, mas deve ser mais abrangente e determinar a realização de ações voltadas a estimular a colaboração recíproca entre agentes públicos e privados no exercício de funções de interesse público, a promoção de equilíbrio entre interesses públicos e privados e da segurança jurídica enquanto certeza e estabilidade do direito e proteção de expectativas de confiança legítima dos particulares frente à atuação dos órgãos fazendários.

---

Esta é a principal tarefa da Constituição Tributária: determinar os meios de financiamento do Estado Democrático de Direito e, ao mesmo tempo, assegurar a proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos particulares” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 208).

<sup>75</sup> “Próximo ao princípio da unidade da constituição está a diretriz de partir, contrariamente à suposição de um isolável ‘sistema de direitos fundamentais’, do nexos material, de uma concretizabilidade reciprocamente referida de direitos fundamentais e prescrições de competência” (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 77).

<sup>76</sup> Entendemos ainda que o princípio da eficiência previsto no artigo 37 da Constituição Federal impõe o dever de administrar de modo eficiente e o dever de controle jurídico da eficiência da Administração Pública. O princípio da eficiência exige, por exemplo, que o administrador investigue os melhores métodos para a consecução de seus objetivos dentre os da Ciência da Administração, com respaldo em conhecimento da Ciência Econômica e outras, e que sejam justificadas e controladas as opções pelos métodos selecionados.

## 2.2 A Constituição como fonte única de legitimidade da função tributária do Estado

A Constituição Federal de 1988 prevê um grande rol de direitos e garantias fundamentais e objetivos sociais para o Estado e distribui deveres/poderes entre os entes federados, no sentido de que os viabilizem e fomentem. Ao mesmo tempo, outorga competências tributárias, que devem sempre ser compreendidas e exercidas dentro desse contexto maior.

No Estado Democrático de Direito, o fundamento e a legitimidade da tributação decorrem, portanto, diretamente da Constituição e das leis, nas quais estão representados os valores que a sociedade optou por juridicamente construir e concretizar. Deve ser afastado, pois, em uma perspectiva jurídico-positiva, o recurso à ideia de “poder de tributar”, de soberania,<sup>77</sup> ou de “poder de império”<sup>78</sup> como fundamentos da tributação anteriores ao sistema de direito positivo.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> É precisa a observação de Heleno Taveira Tôrres de que “a soberania, na ordem interna é poder constituído, converte-se na forma de distribuição de competências (...)” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 423).

<sup>78</sup> Em consonância com esse pensamento, Misabel Derzi, propõe: “O Estado de Direito se faz exigente não somente de uma legalidade formal, mas de uma legitimidade plena de democracia participativa, que se reflete tanto nas relações da Administração Tributária com os cidadãos-contribuintes, assim como no vínculo existente entre o agente público e o Estado. Enfim, o particular, verdadeiro cidadão, investe-se de direitos subjetivos públicos, direitos fundamentais garantidos pela Constituição, que se pode sustentar em relações jurídicas com o Estado, não mais em relações de poder” (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 464). Tércio Sampaio Ferraz Jr. também observa: “Nas teorizações sobre poder, a doutrina falará preferivelmente em poder-jurídico como uma espécie de arbítrio castrado e esvaziado da brutalidade da força, um exercício de controle que se deve confundir com a obediência e à conformidade às leis (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 314-315). Em sentido dissonante, Casalta Nabais prefere conceber as competências para instituir tributos como “poder tributário”: “Em sentido estrito ou técnico, o poder tributário consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou ‘invenção’ dos impostos (*Steuererfindungsrecht*) e sua disciplina essencial” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 268 e ss).

<sup>79</sup> Já o afirmou Heleno Taveira Tôrres: “São corriqueiras as definições de tributo a partir da soberania, do império ou do exercício do poder. São formas apropriadas, é certo, mas não se compaginam com o modelo de constitucionalismo analítico que vige no Brasil. Quanto ao aspecto político, à luz de um modelo de Estado Democrático e Social de Direito, o tributo não pode ser qualificado como expressão do ‘poder’ de *jus imperii*, como ainda é tão comum na doutrina.

“Em um Estado Democrático de Direito, pela prevalência da democracia sobre qualquer outra expressão do poder estatal, não se pode admitir algum exercício de ‘poder de império’ como base de ‘legitimação’ para o tributo, como sempre reiteramos. Somente a força normativa da Constituição, no seu holismo de competências e limitações constitucionais, fundamenta materialmente o tributo, expressa como ato de consentimento legislativo. Portanto, o tributo até pode ser definido segundo critérios políticos, mas não alcança qualquer o mérito de qualquer utilidade para os fins jurídicos e constitucionais” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 211).

É importante observarmos que conceitos como os de “soberania”, enquanto autoridade sobre pessoas, ou como o de “poder de império” possuem força semântica e axiológica capaz de por si criar uma concepção<sup>80</sup> de polaridade absoluta na relação entre Estado e particulares, por meio da qual se subentende que, ainda que em relação a matérias restritas, se trataria de uma relação entre império e súditos, ou de autoridade e subordinados, o que não é cabível em nenhuma hipótese num modelo estatal como o instaurado pela Constituição de 1988.

Num modelo de Estado Democrático cuja Constituição estabelece em seu artigo 1º que “todo poder emana do povo”, seria paradoxal conceber a existência de poderes “de império” a serem manejados por quem quer que seja, e que pudessem contrapor-se de qualquer modo ao próprio “povo”, ou cidadãos.<sup>81</sup> Como afirma Heleno Taveira Tôrres, “com a promulgação do texto constitucional, a soberania transfere-se do povo à Constituição, na forma de competências.”<sup>82</sup>

A expressão “poder” deve, portanto, ser substituída pelos conceitos mais precisos de “função” e de “competências públicas”, que só podem existir e ser exercidas quando previstas pelo próprio ordenamento jurídico, com fundamento constitucional e legal, e sempre nos limites dessas previsões, observado ainda o princípio da proporcionalidade que exige que a sua atuação se dê com a menor mitigação possível da esfera de direitos fundamentais de particulares potencialmente afetados e da segurança jurídica, enquanto garantia material de proteção efetiva a esses mesmos direitos.

A utilização do conceito de “poder”, em tal sentido, deve ficar restrita à concepção de uma instrumentalidade para o exercício de funções ou competências, mas em nenhuma hipótese deve servir como seu fundamento ou sua justificação.

---

<sup>80</sup> É importante considerar que a Ciência do Direito tem um papel de formação da cultura jurídica de uma sociedade e que as suas proposições servirão de base e instrumental para a leitura (pré-compreensão) do direito positivo por parte dos seus diferentes agentes aplicadores. Nesse sentido, conceitos e categorias científicos exercem força retórica e psicológica nos intérpretes/aplicadores do direito em todas as esferas.

<sup>81</sup> “Nem o Estado nem, portanto, seus órgãos e agentes dispõem de competências para autossatisfação. Estas, no Estado de Direito – onde ‘todo poder emana do povo’ (art. 1º, parágrafo único da Constituição Federal) e no qual se proclama que a ‘cidadania’ é um de seus fundamentos (art. 1º, II, da Constituição Federal – obviamente não são instituídas em favor de quem as titularize, mas para que sirvam a determinados objetivos estabelecidos no interesse de todos” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 147).

<sup>82</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 160.

Conforme se observará, o nosso modelo legal de Administração Tributária, por exemplo, apesar de tratar de um ponto sensível da relação entre Estado e particulares, com potencial afetação de direitos fundamentais, pode perfeitamente ser compreendido como uma pauta de relações, não de antagonismo,<sup>83</sup> polaridade,<sup>84</sup> autoridade, ou mesmo de verticalidade absoluta entre Fisco e contribuintes, mas de relações de colaboração para a concretização de valores jurídico-constitucionais atinentes à matéria tributária, como arrecadação tributária, segurança jurídica, igualdade, legalidade.

Essa compreensão, inclusive, na medida em que vier a servir como pressuposto para os legisladores e aplicadores do direito tributário e administrativo-tributário pode ser muito útil para que a sua atuação se dê no sentido de fomentar a colaboração em torno do atendimento de interesses de toda a coletividade, em consonância com o valor da solidariedade estabelecido pelo artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal.

Nosso Sistema Tributário assenta-se numa rígida repartição constitucional de competências tributárias entre os entes federados, a qual é realizada por meio de uma distribuição de “materialidades” a serem tributadas, ou seja, de habilitações para tributar certas atividades recorrentes na vida em sociedade.

Não existe, portanto, em nosso ordenamento um estado de sujeição geral à tributação pelos particulares, mas a previsão constitucional de que os entes federados, por meio de leis, poderão, nos limites de suas competências, exigir tributos apenas quando particulares realizem atividades que correspondam às materialidades de hipóteses de incidência tributária.

Sendo assim, caso um particular não realize os chamados fatos tributários, não poderá haver exigência de tributos em face dele, pois não se formará relação tributária entre ele e nenhum ente tributante – ainda que seja possível a formação

---

<sup>83</sup> É precisa a observação de Garin Porto: “No estado atual da evolução e maturação da ordem jurídica pátria, não se admite reconhecer – muito menos fomentar – uma relação de rivalidade ou hostilidade entre o Estado e aqueles que o sustentam” (PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 14).

<sup>84</sup> Floriano Marques de Azevedo propõe as razões para uma superação do paradigma bipolar na relação entre o Estado e os indivíduos: AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. *Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação*. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015. O mesmo autor também trata do tema na obra: AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. *Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

de relações administrativo-tributárias se o particular realizar as hipóteses de incidência das normas que as ensejam.

Do mesmo modo, não pode existir em face dos particulares um estado de sujeição a múltiplas e arbitrárias exigências de deveres administrativos; ao contrário, deve prevalecer um estado de segurança jurídica de atuação estatal conforme a Constituição, o que se realiza, como veremos adiante, pela instituição de deveres administrativos com base em leis, respeitados os princípios da proporcionalidade, da capacidade colaborativa, o direito à orientação e à estabilidade de decisões dos seus destinatários, sempre nos limites formais e materiais das competências tributárias dos entes federados.

Notamos, assim, que os conceitos de *competência constitucional tributária*, de *obrigação tributária* e de *dever administrativo-tributário ou de colaboração* cumprem relevante papel em face da preservação dos direitos fundamentais relacionados à liberdade e à cidadania, porque por meio deles se afasta a possibilidade da concepção de um estado de subordinação arbitrária dos contribuintes aos órgãos e agentes do Estado, quando o que pode existir em nosso ordenamento jurídico são relações tributárias e administrativo-tributárias específicas que se formam em virtude da realização de certos fatos pelos particulares, conforme previsão legal.

A atribuição, pela Constituição Federal de competências tributárias específicas aos entes federados é suficiente para construir em nosso ordenamento jurídico o valor *arrecadação tributária*, que deve por isso mesmo ser concretizado mediante a atuação de órgãos fazendários e da própria sociedade, sem a necessidade de que se recorra a qualquer fundamento, mesmo que histórico, externo à Constituição, para explicar ou justificar as causas da tributação ou da subordinação dos particulares à tributação.

O pleno exercício das competências tributárias exige a instituição legal, não apenas de tributos, mas de modelos administrativos consubstanciados em atribuições de competências administrativo-tributárias e na criação de procedimentos voltados ao atingimento de sua finalidade, ou seja, a formação de receitas públicas por meio da arrecadação de tributos em consonância com a constitucionalidade.

Tais procedimentos e competências podem ser legalmente atribuídos a agentes públicos ou privados. Atualmente, inclusive, os cidadãos participam não apenas financeiramente da arrecadação tributária, quando pagam tributos, mas também colaboram

ativamente para a sua operacionalidade ao atuarem no exercício de relevantes funções administrativo-tributárias.

Naturalmente, o valor *arrecadação tributária* deve ser concretizado ao mesmo tempo em que toda a abrangente gama de outros valores que a Constituição Federal de 1988 institui, especialmente aqueles inerentes aos direitos individuais e sociais dos cidadãos.<sup>85</sup> Numa interpretação sistemática da Constituição, percebemos, inclusive, que a arrecadação tributária é, como já dissemos, um valor a ser concretizado na medida em que o seu produto servirá ao financiamento do Estado para a promoção desses direitos, que é o seu principal escopo.

Não poderá, portanto, nenhuma técnica ou meio de concretização da arrecadação tributária ser implementado sem que se preserve a esfera de direitos fundamentais dos cidadãos. Cumpre levar em conta que o Estado existe para servir aos cidadãos e não o contrário – e ele próprio sempre atua por meio de cidadãos no exercício de funções de interesse público,<sup>86</sup> seja como agentes estatais, seja como particulares-colaboradores com a Administração Tributária.

### **2.3 A função e segurança jurídica do sistema constitucional tributário no Estado Democrático de Direito**

Tendo em vista que os tributos são a principal fonte de receitas para o financiamento do Estado, conforme autorizado pela Constituição Federal, a arrecadação tributária representa um valor constitucional a ser concretizado pelos órgãos de Estado e pela sociedade.

Essa estratégia de financiamento do Estado, porém, impacta diretamente na esfera de direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, relacionados à propriedade, à

---

<sup>85</sup> Vide especialmente o preâmbulo da Constituição federal e também os seus artigos 1º a 5º.

<sup>86</sup> “De um lado, pelo prisma subjetivo (quem se incumbe de uma atividade), vimos, é impossível a consecução de tarefas públicas pelo Estado sem o concurso dos indivíduos. O que varia é o tipo de vínculo jurídico (estatutário, trabalhista, contratual comum, concessionário) entre o privado e a pessoa jurídica Estado. Neste sentido, parece se aproximar mais de uma crença pensar que exista a possibilidade de uma ação estatal neutra em relação aos privados, pois mesmo a ação ‘direta do Estado’ só será encetada com o concurso de agentes públicos que não deixam de ser particulares que atuam em nome da administração” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 407).

livre iniciativa, à cidadania, à isonomia, à segurança jurídica, dentre outros, que também representam valores constitucionais a ser concretizados.

Por essa razão torna-se fundamental a fixação de parâmetros e limites para que a atividade arrecadatória se desenvolva de modo equilibrado e concomitante em relação a todos esses valores.

Desse modo, a função primordial do Sistema Constitucional Tributário é regular a instituição de tributos e a atividade de arrecadação tributária, bem como todas as demais atividades relacionadas como a formalização de fatos e a apuração e constituição de créditos tributários, a disponibilização de documentos e de informações a eles relativos para fins de controle por órgãos fiscalizatórios, dentre outros, de modo que a tributação seja efetiva e ao mesmo tempo se processe de forma a preservar e concretizar a esfera de direitos e garantias constitucionais dos cidadãos.

Num Estado Democrático de Direito e especialmente no nosso ordenamento jurídico, não é concebível a existência de um dever geral de pagar tributos,<sup>87</sup> ou de uma sujeição indeterminada e incondicionada à exigência de tributos. Verifica-se, ao revés, um modelo baseado na formação de obrigações tributárias com fundamento em previsão legal de eventos sociais que, uma vez formalizados juridicamente, ensejarão a constituição dessas obrigações mediante procedimentos e atos de aplicação do direito tributário em sentido estrito, atos e procedimentos esses regulados pelo direito administrativo-tributário.

Do mesmo modo, não existe um estado de sujeição dos particulares em relação à Administração Pública, mas, como veremos, um sistema de normas

---

<sup>87</sup> Nesse sentido, entendemos que a concepção de Casalta Nabais de um “dever fundamental de pagar impostos” e de um “poder tributário” que respalde a instituição de tributos, ainda que segundo limitações, não representa o melhor modelo teórico para a implementação de um Estado Democrático de Direito pautado na cidadania e na solidariedade. Defendemos que um modelo colaborativo, em que obrigações tributárias e deveres administrativos se formam em condições específicas segundo opções democráticas e legais, tem maiores condições de promover segurança jurídica, transparência e o fim de uma bipolaridade das relações entre Estado e contribuintes, que fomenta uma litigiosidade perniciososa para todos. Ressalte-se ainda que do mesmo modo em que na nossa visão não existe um dever geral de pagar tributos, não há um dever geral dos particulares de colaborar com a Administração Tributária a qualquer título; há, ao contrário a possibilidade de instituição por meio de lei de obrigações tributárias e de deveres administrativos, ou de colaboração com conteúdo específico e regras-matrizes de incidência própria. O referido pensamento de Casalta Nabais pode ser apreendido na sua obra: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2012.

administrativo-tributárias que estabelecem situações em que se formam relações específicas de colaboração entre Fisco e contribuintes.

A segurança jurídica, enquanto garantia de efetividade do ordenamento jurídico, de proteção aos direitos fundamentais e de certeza e estabilidade do direito deve afastar um estado de sujeição permanente e indefinida dos cidadãos frente aos órgãos estatais<sup>88</sup>.

Diante do seu escopo, o sistema constitucional tributário apresenta uma dupla feição: (i) de um lado, trata das relações entre Estado e particulares que possuem em seu centro uma obrigação tributária em sentido estrito e, de outro, (ii) das relações administrativas que se estabelecem entre Estado e particulares no sentido de constituir e extinguir essas mesmas obrigações tributárias, de facultar a controlabilidade pelos órgãos fazendários de sua conformidade e observância e também de dar efetividade a direitos dos contribuintes relacionados à tributação – como o direito à compensação e ressarcimento tributários, ou o direito à consulta fiscal por exemplo.

Assim, podemos conceber um sistema tributário em sentido amplo, o qual se subdivide em sistema tributário em sentido estrito e sistema administrativo-tributário. Antes de examiná-los, porém, cumpre justificar brevemente a opção pela concepção de subsistemas do sistema constitucional tributário.

Os sistemas consistem em uma forma de ordenação de certo conjunto de elementos físicos ou abstratos. Foram primeiramente concebidos pelos pesquisadores das ciências naturais e, posteriormente, o seu conceito foi absorvido e aplicado também pelas ciências sociais para a compreensão e descrição de seus próprios objetos de estudo.

Na teoria de Luhmann, os sistemas configuram uma estratégia de enfrentamento da complexidade do mundo, e se conformam por diferenciação de um conjunto recortado da realidade em relação ao seu ambiente circundante<sup>89</sup>. Nesse sentido, o

---

<sup>88</sup> Este também é a visão de Heleno Taveiro Torres: “No garantismo do Estado Democrático de Direito nenhum contribuinte encontra-se em *estado permanente de sujeição*. Mesmo nos casos dos deveres formais, obrigações acessórias e outras exigências distintas da cobrança do tributo (declarações, juros de mora etc.), somente quando estabelecidos em lei específica e segundo prévia designação da hipótese de sua aplicação. Nenhuma obrigação tributária sem fato jurídico tributário que a defina previamente” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 505).

<sup>89</sup> “O seu ambiente [o ambiente que circunda o sistema] é sempre excessivamente complexo, impossível de abarcar com a vista e incontrolável; em contrapartida, a sua ordem própria é extremamente valiosa na medida



sistema de direito positivo reduz a complexidade do ambiente das relações sociais ao estabelecer critérios para a seleção de fatos sociais aos quais serão atribuídas consequências jurídicas.

O sistema de direito positivo, assim, constitui-se por normas que atribuem valor jurídico, por meio da imputação de consequências jurídicas a fatos do mundo selecionados. Ocorre que, na medida em que novos tipos de fatos surgem na sociedade a demandarem valoração jurídica, ou que se modifica a própria valoração dos fatos já juridicizados, com o decorrer do tempo, e ainda por diversas razões, o direito positivo pode tornar-se, ele próprio, excessivamente complexo.

Na medida em que aumenta a complexidade do sistema de direito positivo, a mesma estratégia para a sua redução pode ser implementada com a criação de subsistemas em relação aos quais o direito positivo se torna o ambiente circundante, o que pode ser repetido indefinidamente, sempre que se identifique ou se estabeleça um critério diferenciador<sup>90</sup> de certos elementos do sistema.

Assim, verificadas estas diferenciações, a concepção de subsistemas permite a melhor visualização de um espectro de unidades de um todo, recurso esse que pode ser utilizado tanto para uma melhor ordenação do sistema de direito positivo, quanto para o da Ciência do Direito, enquanto sistema de proposições descritivas a respeito daquele.

As normas administrativo-tributárias, por exemplo, interligam-se e convergem para o fim comum de permitir a dinâmica do direito tributário em sentido estrito, e fornecem, dentre outras funções, as bases para a eficácia técnica das normas tributárias em sentido estrito, ao atuarem como critérios de validade formal para o ingresso de normas mais concretas no ordenamento jurídico. Desse modo, atuam a favor da

---

em que reduz a complexidade; e como ação inerente ao sistema só admite, comparativamente, algumas possibilidades. À ordem inerente do sistema pertence ainda um projeto seletivo de ambiente, uma visão “subjetiva” do mundo, que, de entre as possibilidades do mundo, só escolhe alguns fatos relevantes, acontecimentos, expectativas, que considera significativos. É através dessa redução que os sistemas permitem uma orientação inteligente da ação” (LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 39).

<sup>90</sup> Paulo de Barros Carvalho leciona que “surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 402).

segurança jurídica e laboram a favor de que a criação e a aplicação do direito se dê em conformidade com regras de competência e procedimentais previamente postas, ou seja, estabelecem um grau de previsibilidade, estabilidade<sup>91</sup> e coerência a respeito dos focos ejetores de normas.

A Constituição Federal, ao trazer em seu corpo o título do Sistema Tributário Nacional, positiva a forma sistêmica, que se caracteriza pela coerência interna entre os seus elementos, no caso, normas de direito positivo, no sentido de redução de complexidades que ensejam insegurança. A opção do constituinte por positivar um sistema tributário implica uma série de efeitos, dentre os quais o mais significativo, conforme observa Heleno Taveira Torres, “é o compromisso de efetividade do princípio da segurança jurídica em matéria tributária, nas suas distintas funções (certeza, estabilidade sistêmica e confiança legítima).”<sup>92</sup>

A garantia de segurança jurídica estabelecida então com a expressa opção constitucional, por conferir ao conjunto de normas tributárias a forma sistêmica, reforça a importância de demarcar neste contexto, o subsistema do sistema constitucional tributário de normas administrativo-tributárias, que deve ser construído com coerência interna e também externa em relação ao seu sistema de origem, de modo não somente a não macular os valores que lhes são inerentes, mas principalmente a concretizá-los.

Assim, as normas administrativo-tributárias gerais e abstratas devem ser instituídas em consonância com o sistema constitucional tributário, bem como todos os atos de sua aplicação, do que decorre um dever de coerência no exercício de função de interesse público, voltada à concretização da segurança jurídica.

---

<sup>91</sup> Heleno Taveira Tôres afirma que “[Na estabilidade das formas (por coerência estrutural e parametricidade)] a estabilidade corresponde à conduta das fontes de produção de textos normativos, inclusive no que tange ao procedimento, e compreende a coerência estrutural quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito à hierarquia, competências, procedimentos e diferenciações sistêmicas ou proibição de retrocesso” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 212).

<sup>92</sup> E segue o autor: “De fato, o princípio do sistema tributário não tem simplesmente a função de instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Trata-se de um subsistema constitucional – da constituição (material) tributária – dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias. E todo esse esforço tem como único propósito conferir segurança jurídica aos contribuintes e às unidades do federalismo em face do exercício do chamado “poder de tributar” do Estado” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 437).

A segurança jurídica no presente trabalho é concebida, segundo a proposta funcional de Heleno Taveira Torres como “princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”.<sup>93</sup>

O valor “segurança”, no ordenamento jurídico brasileiro, encontra a primeira expressão de sua positivação no preâmbulo da Constituição Federal e continua para conformar-se como princípio-garantia de segurança jurídica por meio da consagração de uma série de outros valores e princípios. Conforme a visão de Paulo de Barros Carvalho, “a segurança jurídica é um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como os da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e outros mais.”<sup>94</sup>

Em verdade, onde houver uma norma ou instituto de direito positivo, haverá uma dimensão da segurança jurídica, uma vez que a própria positivação do direito constitui, como vimos no início deste trabalho, um esforço a favor da previsibilidade e da proteção de expectativas legítimas que ele próprio estabelece.

O ordenamento jurídico, pois, tanto sob um ponto de vista estático quanto em sua dinâmica, deve ser capaz, de produzir o efeito de *confiança* na efetividade dos valores que consagra, tanto nos atos que introduzem normas gerais e abstratas em seu corpo como naqueles de aplicação normativa, e afastar o efeito de quebra dessa confiança pela violação aos princípios que lhes são subjacentes.

Naturalmente, tal escopo só pode ser atingido pelo contínuo esforço de todos os agentes competentes para inovar e aplicar o direito positivo.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 193.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. v. 98, 2003. Acessível em: [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194) (último acesso em 02/11/2016, às 18h37).

<sup>95</sup> “La dimención funcional de la seguridad jurídica enlaza con el principio de la eficacia del Derecho. La regularidad operativa de las normas e instituciones de un sistema jurídico es una condición, aunque no la única, de su eficacia. Asimismo, a la inversa, el funcionamiento irregular o el incumplimiento de las normas, sea, la falta de eficacia de un ordenamiento jurídico conducen a la quebra de seguridad” (LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991, p. 26).

No presente trabalho, após a demonstração de que os particulares atualmente exercem função de colaboradores com a administração tributária, procuraremos apontar algumas estratégias para o incremento de sua segurança jurídica em face dessa posição perante o ordenamento. Não pretendemos, portanto, esgotar todas as nuances do referido princípio no sistema constitucional tributário, mas apontar aspectos que entendemos centrais para a sua concretização diante de um modelo administrativo-tributário colaborativo.

### 3. SISTEMA TRIBUTÁRIO EM SENTIDO ESTRITO, SISTEMA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO E O MODELO COLABORATIVO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Sistema tributário em sentido amplo e em sentido estrito e sistema administrativo-tributário

Tendo em vista a necessidade de promover a dinâmica do ordenamento jurídico por meio de ciclos de positivação, no direito tributário, como em qualquer ramo de direito material, ao lado das normas tributárias em sentido estrito é forçoso que haja um sistema normativo procedimental voltado à sua concretização<sup>96</sup>.

De um ponto de vista didático, entendemos que deve ser compreendida a existência de um *sistema tributário em sentido amplo*, que se subdivide em (i) *sistema tributário em sentido estrito* e em (ii) *sistema administrativo-tributário*.<sup>97</sup>

O *sistema tributário em sentido amplo*, como já foi visto, é o sistema que abrange todas as normas que instituem e regulam relações tributárias em sentido amplo, ou seja, que estabelecem parâmetros materiais e formais para a validade das obrigações tributárias e dos atos que implicam a formalização de fatos, constituição e extinção dos créditos tributários dos entes federados, e também de toda a atividade administrativa que se

---

<sup>96</sup> Souto Maior Borges observa essa convergência de dois sistemas normativos nos atos de aplicação do direito tributário, os quais denomina Direito Tributário Material e Direito Tributário Formal:

“O Direito Tributário Material regula a existência orgânica do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeito ativo e passivo – e à sua configuração estrutural. Inclui-se tradicionalmente no âmbito do Direito Tributário Material o estudo do poder tributário e a sujeição respectiva, a sua limitação no espaço, o objeto (‘fato gerador’) do tributo, sua avaliação e medida, o crédito tributário e o Direito Tributário Penal.

“O Direito Tributário Formal ocupa-se com o procedimento de atuação do tributo, ou seja, com os procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo. Compreende o direito da organização administrativa, o lançamento tributário, a jurisdição tributária e execução fiscal.

“Se for utilizada uma linguagem figurada – com as cautelas que a utilização dessa linguagem metafórica requer –, o Direito Tributário Material postula a formulação de uma teoria jurídica do tributo visualizado sob uma perspectiva estática, enquanto que, diversamente, o Direito Tributário Formal ocupa-se com o tributo sob uma ótica essencialmente dinâmica, caracterizada pelo exercício da função tributária concreta” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82-83).

<sup>97</sup> Cabe ainda observar que dentro do Sistema Constitucional Tributário também se encontram normas relativas a sanções e normas relativas ao processamento do contencioso tributário. Entendemos, para fins didáticos, que as normas relativas às sanções tributárias podem também se subdividir nos sistemas tributário em sentido estrito e no administrativo-tributário conforme a hipótese de incidência da norma sancionadora esteja relacionada com o descumprimento das normas de um ou outro sistema. Já as normas processuais relativas aos processos administrativos que tramitam perante os órgãos julgadores da Administração Tributária se inserem no contexto do sistema administrativo-tributário, e as normas relativas a processos judiciais podem ser concebidas dentro do sistema constitucional processual, ainda que com importantes pontos de intersecção com o sistema constitucional tributário.

presta a fomentar a conformidade da arrecadação tributária com os valores constitucionais. A partir desse sistema, podem ser concebidos:<sup>98</sup>

O *sistema tributário em sentido estrito*, que é formado pelas normas tributárias em sentido material, ou estrito, que preveem a incidência de tributos como consequência da ocorrência juridicamente verificada de determinados fatos sociais e econômicos, ou seja, aquelas normas que determinam o conteúdo material das obrigações tributárias em sentido estrito,<sup>99</sup> as competências tributárias em sentido estrito, ou competências para instituir tributos e todos os demais aspectos das chamadas regras-matrizes de incidência tributária.

Em paralelo, é preciso que haja, e de fato há em nosso ordenamento jurídico, um *sistema administrativo-tributário* formado por normas que regulam a *aplicação* do direito tributário por agentes públicos e particulares e que organizam, do ponto de vista jurídico-administrativo, a função tributária do Estado, distribuindo competências e funções entre diferentes agentes.

O sistema administrativo-tributário está voltado à promoção da dinâmica e operacionalidade das normas tributárias em sentido estrito e, assim, à efetividade da arrecadação tributária, e também à controlabilidade da ocorrência de fatos com relevância para fins tributários e da observância das obrigações tributárias e deveres administrativos que deles devem decorrer, ao mesmo tempo, está voltado à proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos diante das relações jurídico-administrativas oriundas da função tributária do Estado, por meio da fixação de procedimentos específicos, como aqueles relacionados à sua orientação, às soluções de consultas fiscais, aos

---

<sup>98</sup> “Para deter as consequências da complexidade [do direito], exige-se a diferenciação funcional dos sistemas, por campo de especialização material, e assim sucessivamente, segundo o aumento da própria complexidade de cada campo material do sistema jurídico, como que se amplia a eficiência sistêmica na garantia da segurança jurídica” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 269).

<sup>99</sup> Utilizando outra nomenclatura, José Souto Maior Borges trata das espécies de obrigação tributária “Os conceitos de tributo (art. 3º [do Código Tributário Nacional]) e obrigação tributária (art. 113, *caput*) não são co-extensivos. O tributo só é referível como à obrigação tributária principal (art. 113, §1º). A obrigação tributária, diversamente, é referível tanto à espécie ‘obrigação tributária principal’ quanto à espécie ‘obrigação tributária acessória’ (art. 113, §2º)” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 145).

procedimentos para obtenção de ressarcimento e compensação tributária, de regimes especiais e mesmo para o gozo de isenção e imunidades tributárias, dentre outros.<sup>100</sup>

Devemos alertar para o fato de que a identificação dessas duas classes de normas não consiste numa classificação forte e estanque e nem a sua função o exige. Em relação aos direitos e às liberdades individuais, ambos os subsistemas se cruzam e convergem para a sua proteção, e o mesmo se pode dizer em relação à efetividade da arrecadação tributária.

Assim, identificar em abstrato a que sistema pertence uma determinada norma nem sempre é tarefa fácil, e muitas vezes é sequer viável ou necessário. Estamos tratando de subsistemas normativos que se interseccionam todo o tempo.

Nesse sentido, o objetivo da diferenciação é assentar que há um grande contingente de normas em que a distinção entre os subsistemas apresentados é claramente identificável, e acima de tudo é útil porque permite visualizar específicos campos de relações jurídicas,<sup>101</sup> cuja conformidade com a constitucionalidade e o Estado Democrático de Direito deve ser investigada, promovida e controlada.

Sob o ponto de vista do exercício da função tributária do Estado pelos órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo, o *sistema tributário em sentido estrito* é fruto de decisões sobre políticas tributárias oriundas das discussões democráticas e de decisões de governo, convertidas em normas jurídicas, relacionadas *ao que tributar*, ou seja, sobre

---

<sup>100</sup> Conforme anota Saldanha Sanches: “A actividade administrativa de aplicação da lei fiscal pode ser considerada na perspectiva de uma das formas específicas da actividade da Administração. Por isso mesmo enquadrável por regras e princípios comuns ao conjunto desta actividade, mas com as particularidades de uma tarefa que consiste na obtenção de receitas públicas, mediante uma decisão legal sobre a distribuição dos encargos tributários. Ou seja, através da aplicação da lei que determina tal distribuição” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 87).

<sup>101</sup> “Com o aparecimento do Estado Social do Direito, com a multiplicação das formas de intervenção do Estado, a actuação deste sob a forma de produção de um acto administrativo trona-se efetivamente apenas uma das múltiplas situações em que a actividade da Administração pode lesar direitos ou interesses legítimos. (...)

O que é acentuado pela actual multiplicidade dos vínculos jurídicos e dos tipos de relações tributárias, com a consequente diversidade dos deveres impostos aos contribuintes – obrigações de *dare* por sujeição sua ou de outrem, obrigações de *facere* com conteúdos muito diversos, tornam hoje possível a lesão de direitos ou interesses de particulares, por forma não-reconduzíveis à produção de um acto tributário, ou mesmo em alguns casos à noção mais ampla de um acto administrativo. Pensemos apenas nas omissões administrativas, no atraso ou ausência de resposta a petições de particulares, essenciais para os interesses legítimos destes” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 118).

quais fatos sociais e econômicos devem ser objeto de incidência tributária,<sup>102</sup> em que montante e por qual ente federado, respeitadas as diretrizes constitucionais.

Já o *sistema administrativo-tributário*<sup>103</sup> é fruto de decisões políticas, convertidas em normas jurídicas segundo parâmetros constitucionais sobre *como tributar*, ou *como arrecadar*, que órgãos estatais estarão envolvidos, quais procedimentos, metodologias e tecnologias serão empregados, qual o montante de participação dos contribuintes nas atividades voltadas a promover a apuração e a arrecadação de cada um dos tributos estabelecidos por lei. Além disso, o sistema administrativo-tributário compreende as decisões legais e institucionais sobre *como garantir e proteger os direitos dos contribuintes em suas relações tributárias com o Estado*, o que envolve a criação de procedimentos estabelecidos diretamente com esse fim.

Sob a ótica dos deveres do contribuinte perante a função tributária do Estado, enquanto o sistema tributário em sentido estrito regula as suas obrigações de dar, o sistema administrativo-tributário regula as suas obrigações de fazer.<sup>104</sup>

As normas gerais e abstratas que compõem os respectivos sistemas encontram-se na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e em uma imensa quantidade de legislações produzidas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Vale lembrar que a identificação de um sistema normativo com conteúdo específico, como é o sistema de normas administrativo-tributárias, já consiste num esforço a favor da concretização de uma segurança jurídica formal, ou segurança jurídica por meio

---

<sup>102</sup> “Para construir as hipóteses das leis tributárias, o legislador seleciona propriedades do âmbito material da competência, debruçando-se sobre a complexidade factual para isolar as notas consideradas juridicamente relevantes. A norma tributária de conduta é um juízo hipotético dual, que relaciona, por intermédio de um dever-ser neutro, a hipótese (descrição dos elementos da situação do pressuposto fático) e o conseqüente, integrado pelo dever ser obrigatório, a identificação dos sujeitos ativo e passivo e seu objeto, definidor do débito (base de cálculo e alíquota)” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 278).

<sup>103</sup> É importante considerar que o sistema administrativo-tributário, além de subsistema do sistema constitucional tributário, possui grandes pontos de intersecção com o sistema constitucional administrativo.

<sup>104</sup> “Verificamos que o cumprimento da obrigação fiscal pecuniária passa a ter base, com crescente frequência, não num simples acto mas num processo de maior complexidade: o processo de autoliquidação. (...)

“Por isso, aquilo que vamos encontrar nos códigos fiscais vigentes, sob a designação legal de obrigações acessórias, é um conjunto de novos deveres integrados em obrigações de *facere* e cuja existência deixou de estar dependente da verificação da obrigação de *dare*” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 60).



do direito, como defende Cesar Garcia Novoa,<sup>105</sup> já que a existência – e naturalmente, a identificação – de normas a respeito de uma matéria, potencialmente já confere por si sobre um primeiro grau de previsibilidade sobre as relações por elas reguladas.

Aliás, se escaparmos por um instante da perspectiva meramente normativa do direito tributário e observarmos o seu funcionamento pragmático, notaremos que grande parte dos problemas que fomentam o contencioso tributário e a insegurança jurídica dos contribuintes atualmente tem por base questões administrativas.

Naturalmente, o presente trabalho não pretende esgotar todas as nuances das normas e relações administrativo-tributárias entre Estado e particulares, mas tem por escopo oferecer subsídios para a compatibilização das mesmas com o modelo atual de constitucionalismo vigente no Brasil, especialmente por meio da concretização de valores jurídicos inerentes ao princípio da segurança jurídica.

É fácil perceber que uma norma que disponha sobre termo de início procedimento fiscal, ou sobre competência para responder a uma consulta do contribuinte, não diz respeito diretamente à conduta de pagar tributo que uma norma tributária em sentido estrito apresenta. Vejamos, por exemplo o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

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.

Esse dispositivo não pode ser considerado nem norma nem fragmento de norma tributária em sentido estrito. A conduta a que ele alude não diz respeito a uma obrigação tributária em sentido, mas à constituição do crédito tributário pelo lançamento. Ao mesmo tempo, o dispositivo trata de competência tributária na sua acepção de competência (administrativa) para aplicar o direito tributário e constituir o crédito, e

---

<sup>105</sup> NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 91.

também de competência normativa para a criação de normas infralegais que estabelecerão regras para o procedimento de lançamento.

Vejamos, também, em um universo de exemplos possíveis, o artigo 10 do Decreto 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

Esse dispositivo diz respeito não aos critérios para a construção de uma regra-matriz de incidência tributária e para a formação de uma obrigação tributária em sentido estrito, mas a procedimentos administrativos que devem ser observados em âmbito federal para que o auto de infração introduza normas individuais e concretas válidas no ordenamento jurídico.

Queremos chamar a atenção para uma leitura do sistema tributário que deve conviver e complementar aquela centrada nas obrigações tributárias *strictu sensu*, que é uma leitura sob a perspectiva de uma distribuição para agentes competentes da função tributária do Estado, por meio de normas com caráter administrativo.

Ainda mais, do mesmo modo em que as normas tributárias retiram o seu fundamento de validade diretamente da Constituição, sem que do ponto de vista jurídico se deva admitir qualquer justificação dos tributos em um “poder de império” ou em soberania estatal, o direito administrativo tributário, assim como o direito administrativo geral deve estar fundamentado tão somente na Constituição Federal e nas leis.

Desse modo, o ordenamento jurídico estabelece uma série de normas administrativo-tributárias que dizem respeito a procedimentos de constituição do crédito tributário, de fiscalização tributária, de consulta fiscal, de compensações, de controle de validade de normas tributárias e administrativo-tributárias individuais e concretas, dentre outras que podem ser examinadas e conjugadas dentro de um sistema comum.

### **3.2 Modelo colaborativo de administração tributária e a necessidade de proteção dos direitos dos particulares-colaboradores**

Com a concepção apresentada do sistema de normas administrativo-tributárias como subsistema do sistema constitucional tributário propomos a inserção do tema das obrigações acessórias<sup>106</sup> ou, como preferimos, dos deveres administrativo-tributários ou de colaboração dos particulares, no contexto do estudo de sua participação na função administrativo-tributária do Estado. Sob esta perspectiva, a análise desse tipo de deveres que implicam relações jurídicas entre Estado e contribuintes ganha outros contornos que merecem ser considerados e examinados pela doutrina.

Essa concepção permite perscrutar com maior profundidade e clareza qual a natureza, os regimes, os princípios que regem as relações administrativo-tributárias entre Estado e contribuintes e evidencia que estes atualmente exercem diante do sistema tributário função fundamental de partícipes diretos e de colaboradores com a Administração Pública Tributária, inclusive com competências tributárias próprias.<sup>107</sup>

Assim, ao observarmos os sistemas de normas administrativo-tributárias atualmente vigentes nos três níveis de entes federados brasileiros, identificamos modelos

---

<sup>106</sup> “Por outro lado, ‘obrigação tributária’ corresponde a uma espécie do gênero ‘dever tributário’. Há deveres tributários, tais como os de caráter administrativo (obrigações acessórias, di-lo o art. 13, §2º, do CTN), que não correspondem ao conceito específico de obrigação tributária ‘principal’ (art. 113, 1º), dado que não consistem em prestação pecuniária ou prestação conversão em dinheiro” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 44).

<sup>107</sup> Neste sentido, afirma Tácio Lacerda Gama: “Na atual conformação do Sistema Tributário Nacional, os particulares são os maiores responsáveis pela produção de normas, oferecendo, com efeito, a maior contribuição para a dinâmica da tributação. Não haveria por que excluir sua análise num estudo sobre a competência como conceito dogmático” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XLI).

de Administração Tributária que devem ser apreendidos como modelos eminentemente colaborativos entre os órgãos estatais e os particulares<sup>108</sup>.

Essa colaboração se configura em face da repartição entre agentes públicos e privados de atividades com finalidades comuns, como: (i) de um ponto de vista normativo, realizar os ciclos de positivação, ou a dinâmica do direito tributário mediante implementação dos procedimentos e atos de sua aplicação; (ii) de um ponto de vista axiológico e pragmático: concretizar os valores estabelecidos pelo ordenamento jurídico como arrecadação e isonomia tributária por meio de interpretação e decisão sobre o direito a ser aplicado em cada caso concreto; (iii) fornecer meios para viabilizar a controlabilidade destes mesmos atos de aplicação do direito e sobre a observância de obrigações tributárias – por meio do cumprimento de deveres administrativos tributários pelos particulares e (iv) controlar essas atividades por meio de fiscalização tributária, dentre outras.

A opção dos entes federados pela adoção de modelos colaborativos, conforme ficará claro ao longo do presente trabalho, exige por parte de todos os operadores do direito uma grande ênfase na aplicação da segurança jurídica como princípio conciliador entre os valores envolvidos na função tributária do Estado.

Atualmente, os particulares cumprem, no Brasil, como na maioria dos países desenvolvidos, uma dupla função perante o sistema tributário em sentido amplo: a de *contribuintes* – pagadores de tributos – e a de *colaboradores* com a atividade administrativo-tributária estatal.

Essa mudança de posição dos particulares perante o ordenamento jurídico e a Administração Tributária decorre de um amplo e crescente rol de deveres administrativos ou de colaboração que vem sendo atribuído aos particulares e que, como veremos com mais detalhes adiante, finda por conferir-lhes competência para aplicar o direito tributário a situações concretas formalizando fatos, apurando e constituindo créditos tributários, dentre outras.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Além da colaboração entre particulares e órgãos fazendários, podemos falar em um dever de estabelecimento de relações colaborativas entre os órgãos fazendários de diferentes entes federados entre si para a consecução de suas funções. Voltaremos a este tópico mais adiante.

<sup>109</sup> Neste sentido, é o comentário de Saldanha Sanches: “A deslocação sistemática de fases e sectores do procedimento de determinação, liquidação, e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares, veio criar um corpo de normas com características especiais, tendo sempre como destinatários os particulares – os

Assim, esta posição definida pelo ordenamento jurídico dos particulares como colaboradores com a administração pública tributária deve ser acompanhada do reconhecimento e da proteção de direitos específicos dela decorrentes e dos quais também deve cuidar o sistema administrativo-tributário. Ferreiro Lapatza no artigo em que apresentou a expressão atualmente bastante difundida “privatização da gestão tributária”, afirma que “parece claro que (...) al deber de autoliquidar deben corresponder ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación.”<sup>110</sup>

Conforme procuraremos demonstrar, caso não sejam reconhecidos os direitos do particular diante de sua posição de colaborador no exercício de parcela da função tributária do Estado e também implementada uma estratégia de concretização da segurança jurídica diante desse modelo administrativo-tributário colaborativo ele passa a atuar como um constante fator de exposição dos particulares a risco e insegurança jurídica.

No Brasil, os direitos do particular-colaborador não estão compilados em nível de norma geral,<sup>111</sup> já que o Código Tributário Nacional não cumpre plenamente esta função, inclusive porque, ao tempo de sua edição, ainda não se tinha como conceber o volume da função administrativo-tributária que atualmente está a cargo dos cidadãos e das pessoas jurídicas de direito privado. A atribuição de deveres administrativos aos particulares foi paulatina e crescente até o ponto atual, em que vige um modelo administrativo de constituição dos créditos tributários que é baseado fundamentalmente na sua colaboração.

---

sujeitos passivos das obrigações fiscais – e cujo cumprimento é assegurado por variados tipos de sanções administrativas ou penais.

“(...) Não foi introduzida apenas um ou outra norma avulsa criando um dever de prestar excepcionalmente não-pecuniário, mas um corpo de normas com crescente importância no ordenamento jurídico-tributário e que são as que criam deveres de cooperação ou de colaboração” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56).

<sup>110</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 87.

<sup>111</sup> A Lei Complementar 95/98, inclusive estabelece para o legislador federal o dever de compilação das regras pertinentes a mesma matéria em código ou consolidação: “Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. § 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados”.

Será, portanto, de grande utilidade a edição de uma Lei Complementar com a função de norma geral, em consonância com o artigo 146, incisos II e III da Constituição Federal, para estabelecer parâmetros de conformidade com os valores constitucionais para as relações administrativo-tributárias que se estabelecem entre Estado e particulares, em virtude da atuação destes últimos como colaboradores.

Pugnamos aqui pela utilização de Lei Complementar para cumprir tal desiderato, a fim de que se estabeleça um razoável grau de uniformidade entre as Administrações Tributárias de todos os níveis de entes federados na concepção dos direitos dos particulares-colaboradores<sup>112</sup> decorrentes da posição que atualmente ocupam perante o sistema tributário nacional; ao mesmo tempo, de uma uniformidade sobre os limites para a instituição e exigência de deveres administrativos e sobre os modos de impulsionar procedimentos administrativo-tributários. Isto porque para o cidadão que frequentemente convive na posição de sujeito passivo simultaneamente em relação a exigências administrativas de municípios, estados e União, a uniformidade pode fomentar a sua segurança jurídica por facilitar a compreensão e o cumprimento de seus deveres e obrigações e por criar expectativas claras sobre a pauta e os limites da atuação dos órgãos fazendários.<sup>113</sup>

Consideremos que no Brasil existem mais de 5.500 municípios e, se cada um deles, além dos 26 estados e da União estabelece livremente, por exemplo, formalidades a serem observadas por particulares no cumprimento de deveres administrativos e obrigações tributárias, ou para a obtenção de direitos, como por exemplo, a consultas, a ressarcimento e a compensação tributária, dentre outros, tem-se que os cidadãos em muitos casos serão destinatários de uma imensa quantidade de normas e deveres cuja mera compreensão se torna um grande e custoso desafio.

Tal norma geral deverá estabelecer, por exemplo, a obrigatoriedade expressa de publicação de orientações aos contribuintes, por parte dos entes federados, sobre o correto modo de cumprir com os inúmeros deveres administrativos que lhes são imputados, de critérios interpretativos a serem uniformemente adotados pelos órgãos

---

<sup>112</sup> Na Espanha, por exemplo, a Lei 1/1998, de 26 de fevereiro, que foi posteriormente incorporada à Lei Geral Tributária daquele país, tratava exclusivamente dos direitos e garantias dos contribuintes.

<sup>113</sup> Cumpre ressaltar que iniciativas louváveis nesse sentido tem sido empreendidas pelas Administrações Tributárias dos entes federados com a unificação de cadastros e a uniformização de procedimentos, como ocorre, por exemplo, com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sobre o qual comentaremos mais adiante.

fazendários e que servirão de base para o controle da atividade dos contribuintes nos procedimentos de constituição de fatos e de créditos tributários. Deverá compilar e estabelecer os direitos e deveres dos agentes fiscais e dos contribuintes em sede de fiscalização tributária, tema hoje sobre o qual as regras estão dispersas e, em geral, são pouco abrangentes em relação às inúmeras situações que ocorrem na prática.

A legislação complementar deve ainda fixar precisamente quais as consequências para os entes federados de sua omissão do dever de orientar os particulares no cumprimento de seus deveres de colaboração e obrigações tributárias. Em suma, deve regular os direitos dos particulares-colaboradores dentro do sistema administrativo-tributário e oferecer um balizamento geral para as legislações específicas de cada ente federado.

Vale anotar que a autonomia administrativa desses entes federados certamente é um valor constitucional a ser preservado; no entanto, ela não deve ser compreendida isoladamente como um fim em si mesma, mas como um meio para o cumprimento das responsabilidades e funções outorgadas a cada um desses entes pela Constituição Federal, ou seja, o cidadão que é o destinatário de sua atuação deve ser colocado no centro<sup>114</sup> de sua atenção.

Para o cidadão a uniformização de procedimentos e expectativas frente às diferentes Administrações Tributárias, repita-se, é no mínimo um fator de simplificação do exercício de seus múltiplos deveres administrativos, de aumento da previsibilidade sobre a atuação estatal e de maior garantia de concretização de sua esfera de direitos fundamentais. A necessidade de simplificação e uniformização verifica-se especialmente em um cenário de empresas que atuam cada vez mais em diferentes pontos do território nacional, de expansão do comércio eletrônico e de democratização do acesso à *internet*, que viabiliza a atuação mesmo de pequenas empresas em diversos estados e municípios.

Conhecer e atender às normas procedimentais e às exigências específicas de diferentes Administrações Tributárias certamente é um desafio que aumenta o custo de conformidade da atividade profissional e empresarial, o que atua como fator de

---

<sup>114</sup> Como observa Floriano Marques Azevedo: “Recolocar o cidadão no centro das preocupações do direito administrativo, deslocar o foco da estrutura para a função, é essencial” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 409).

desincentivo à iniciativa privada, ao desenvolvimento nacional e, portanto, à própria arrecadação tributária.

Desse modo, a edição de uma norma geral será oportuna, especialmente se ela for pautada no dever estatal de concretização da segurança jurídica no exercício de sua função tributária e atuar em prol do incremento da certeza do direito a respeito dos limites da atuação estatal na instituição e na exigência de deveres administrativos em face dos particulares e dos deveres de colaboração dos órgãos administrativos perante os particulares-colaboradores; da estabilidade – presunção de validade – dos atos de aplicação do direito realizados pelos particulares no exercício de competência tributária, e que só devem ser afastados mediante comprovada irregularidade pela fiscalização tributária; da boa-fé do particular-colaborador, dentre outros aspectos que serão abordados no decurso deste trabalho.

Alguns projetos de lei voltados para instituir em âmbito nacional um código de direitos e garantias do contribuinte, ou código de defesa dos contribuintes, tramitam atualmente no Congresso Nacional, como, por exemplo, na Câmara dos Deputados os Projetos de Lei Complementar PLP nº 194 de 2001, PLP nº 38 de 2007 e PLP nº 443 de 2015 e no Senado Federal o PLS nº 298 de 2011.

Os referidos projetos apresentam expressamente alguns direitos que já estão consagrados por outros diplomas legais, implicitamente, e outros que são inovadores. De qualquer modo, a compilação e a definição expressa desses direitos será extremamente bem-vinda.

Alguns estados, como São Paulo (Lei Complementar estadual nº 939/03) e Minas Gerais (Lei Estadual nº 13.515/00), possuem Códigos de Defesa dos Contribuintes que estabelecem pautas de respeito aos particulares-colaboradores e à sua segurança jurídica. O artigo 2º do Código mineiro, por exemplo, quando apresenta os seus próprios objetivos, revela esse escopo:

Art. 2º São objetivos do Código:

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;



II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito dos processos administrativos;

IV - prevenir e reparar os danos patrimoniais e morais decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes.

Os referidos diplomas legais consagram valores, direitos e princípios que complementam os sistemas de normas administrativo-tributárias e constituem avanços no sentido de sua conformidade constitucional e aperfeiçoamento.

Precisamos ter em conta que a complexidade é uma marca da sociedade contemporânea. Os avanços tecnológicos conquistados pela humanidade ensejaram um aumento significativo na quantidade e nas espécies de relações sociais, e um dos grandes desafios do direito positivo e da ciência do direito do nosso tempo é acompanhar essa complexidade.

A normatização da atividade administrativa estatal reflete diretamente essa realidade<sup>115</sup> e ela própria é uma estratégia de enfrentamento dessa complexidade, no sentido de manutenção do controle e da segurança jurídica das relações públicas e privadas. No entanto, se não são delimitados os parâmetros e os controles para a sua própria atuação, ela passa a ter um efeito contrário e enseja fatores de insegurança jurídica que afetam os cidadãos.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> “A complexificação social justifica sistemas jurídicos cada vez mais complexos e, passe o truísmo, sistemas tributários igualmente complexos, pelo esforço para alcançar o máximo das relações nos demais subsistemas sociais” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 116).

<sup>116</sup> “Insistimos, efeitos confiscatórios podem decorrer da própria técnica (utilização) do tributo, como se vê, por exemplo, no uso abusivo de garantias formais (vide os problemas sem par decorrentes de exigências de certidões negativas, com equivalente efeito inibidor de atividade econômica), no emprego de obrigações acessórias exageradas e de atendimento complexo, de meios sancionatórios severos e em percentuais desproporcionais, na falta de devolução de créditos acumulados e com elevada burocracia para restituição (ICMS, IPI e PIS/Cofins), na antecipação de ICMS nas fronteiras dos Estados, e muitos outros” (TÓRRES,

Como já foi dito, vivemos em um momento histórico particular do direito tributário e do direito administrativo tributário, em que a atividade administrativo-tributária se opera para além dos balcões dos órgãos públicos, e se processa igualmente na esfera privada, em que o dever de interpretar e de aplicar o direito recai, em um primeiro momento, quase que inteiramente sobre o contribuinte, a quem se impõem todos os ônus e riscos de sua atuação.

Ante a essa mudança de paradigma da administração tributária, muitos conceitos pré-existentes devem ser revistos e novos conceitos devem ser formulados, de modo que tudo labore no sentido de assegurar a coerência na aplicação do sistema de direito positivo tributário com o modelo garantista de direitos fundamentais estabelecido pela Constituição Federal, sob pena de esvaziamento de valores centrais do ordenamento jurídico pátrio.

Diante dos valores do Estado Democrático de Direito no Brasil, o conceito e o papel da Administração Tributária devem ser revisados e estabelecidos os seus contornos constitucionais. Se a doutrina e a sociedade não se ocupam de perceber os desdobramentos das diretrizes estabelecidas pela Constituição sobre os órgãos de Estado, permanecem no subconsciente dos operadores do direito ideias de poder e de soberania já incompatíveis com o ordenamento jurídico e que findam por se reproduzir indefinidamente até cair numa vala acrítica de senso comum, conformando-se em padrão de normalidade. Uma normalidade muitas vezes incompatível com a constitucionalidade.

### **3.3 Relações administrativo-tributárias entre particulares e órgãos da Administração Pública: uma zona de intersecção entre o direito administrativo e o direito tributário**

É certo que a arrecadação tributária decorre da existência de normas que são objeto de estudo do Direito Tributário. Mas a dinâmica das normas de incidência tributária, como vimos, não pode prescindir de normas voltadas à sua concretização/operacionalização, que findam por criar uma série de relações entre Estado e particulares que não são tributárias em sentido estrito, ou seja, não são relações que

estabelecem obrigação de pagar tributos em face dos contribuintes, mas relações administrativas.

Essas relações administrativo-tributárias devem ser objeto de estudo dos tributaristas dada a sua peculiaridade e a importância do domínio de conceitos típicos dessa especialidade, mas é de suma importância que tal estudo se dê de forma interdisciplinar, colhendo também conceitos do Direito Administrativo, ramo do Direito que por excelência se dedica à investigação sobre as normas que pautam o relacionamento entre particulares e órgãos da Administração Pública na consecução de suas funções perante o interesse público.<sup>117</sup>

É notória a inter-relação desses dois ramos do direito e ela deve ser considerada tanto de um ponto de vista acadêmico quanto pelo aplicador do direito. Como comentou Paulo de Barros Carvalho: “o funcionário público que exerce atribuições na área da Administração Tributária está jungido ao plexo das regras genéricas do direito administrativo, a que se agregam as dispostas na legislação fiscal que, a rigor, são também normas de direito administrativo.”<sup>118</sup>

É preciso considerar que os órgãos fazendários, responsáveis por impulsionar a arrecadação tributária, são parte integrante da Administração Pública, sem nenhuma distinção formal em relação a qualquer outro órgão de seus quadros. As competências e a atuação dos chamados órgãos fazendários são, portanto, delimitadas tanto por normas tributárias quanto por normas administrativas.

Além das normas de direito administrativo propriamente ditas, que regularão a relação desses órgãos com seus próprios servidores, as relações de hierarquia e de poder disciplinar entre os seus membros, as suas compras de bens, as suas contratações de terceiros e tantos outros temas, há uma esfera de normas que configuram uma zona de intersecção entre os objetos de estudo do Direito Tributário e do Direito Administrativo.

Trata-se das normas que regulam as relações entre esses órgãos e os particulares, seja na posição de contribuintes, destinatários, por exemplo, de normas

---

<sup>117</sup> Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “o Direito Administrativo é o complexo de normas e princípios jurídicos que regem a organização administrativa em seus vários aspectos, bem como as relações da Administração Pública com os particulares” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 42).

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 549.

regulamentares provenientes da Administração Pública, seja, especialmente, na posição de colaboradores, quando exercem parte da função administrativo-tributária do Estado no cumprimento de deveres administrativos, no atendimento de fiscalizações, etc.

Considerada essa zona de intersecção, naturalmente há problemas científicos que tanto interessam às duas disciplinas, como em relação aos quais ambas possuem instrumental teórico para enfrentar.

Há também discussões que se processam na seara do Direito Administrativo, que refletem exatamente questões com as quais os operadores do direito tributário se deparam. Há uma questão em especial que atualmente tem sido objeto de inflamados debates e de produção de inúmeros artigos e livros entre os administrativistas, e que interessa particularmente abordar no presente trabalho: trata-se da discussão sobre a pertinência da concepção da supremacia do interesse público como princípio aglutinante e absoluto do direito administrativo.<sup>119</sup>

### **3.3.1 A superação da supremacia do interesse público e da bipolaridade no direito administrativo**

O chamado princípio da supremacia do interesse público sobre o privado tem sido elencado por boa parte da doutrina brasileira como um dos princípios aglutinantes do direito administrativo ou do regime jurídico administrativo, ou seja, um dos princípios que pautariam o corte no ordenamento jurídico sobre quais seriam, dentre todas as normas existentes, aquelas relativas aos regimes de direito público administrativo.

Para quem segue essa corrente, portanto, o regime administrativo pode ser conceituado como aquele cujas normas jurídicas tangenciam a questão dessa supremacia do interesse público sobre o privado.<sup>120</sup>

---

<sup>119</sup> Pode-se ter uma visão geral dessas discussões em, dentre outros: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (coord), RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coords.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010; SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.); ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

<sup>120</sup> Nesse sentido é o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello: “O regime de direito público resulta da caracterização normativa de determinados interesses como pertinentes à sociedade e não aos particulares considerados em sua individuada singularidade.

Apesar do nosso máximo respeito em relação a alguns dos autores que a defendem, entendemos que essa concepção não favorece a concretização de valores estabelecidos pela Constituição Federal brasileira de 1988, que dedica grande parte de seu texto ao fomento de um estado de garantia de direitos fundamentais, individuais e sociais, e não à conformação de qualquer interesse público como supremo.

A Constituição de 1988 possui uma grande riqueza axiológica e estabelece princípios que devem concretizar-se na dinâmica do ordenamento jurídico do modo mais harmônico possível entre si. Entendemos, portanto, incorreto pretender fixar *a priori* qualquer valor jurídico como supremo, mesmo que em relação a matérias restritas, uma vez que admitir a supremacia a um valor conduz ao entendimento de que ele sempre deve prevalecer e informar os atos de aplicação do direito, especialmente diante de eventuais conflitos de valores.

Mesmo a concepção de uma relação bipolar ou vertical entre a Administração Pública e particulares em matérias sujeitas ao chamado regime jurídico administrativo que lhe permitiria o gozo de prerrogativas ou privilégios<sup>121</sup> não se mostra o melhor modo de conceber a relação entre Estado e particulares.

É importante observarmos que esta percepção de verticalidade ou de prerrogativas e privilégios se apresenta especialmente quando se comparam as relações entre Administração Pública e particulares sujeitas a regime de direito público com as relações jurídicas regidas pelo direito privado.<sup>122</sup> Estamos aqui diante de um problema que

---

“Juridicamente esta caracterização consiste, no Direito Administrativo, segundo nosso modo de ver, na atribuição de uma disciplina normativa peculiar que, fundamentalmente, se delinea em função da consagração de dois princípios: a) supremacia do interesse público sobre o privado; b) indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 55-56).

<sup>121</sup> Maria Sylvia Zanella di Pietro manifesta entendimento contrário: “Para assegurar-se a autoridade da Administração Pública, necessária à consecução de seus fins, são-lhe outorgados prerrogativas e privilégios que lhe permitem assegurar a supremacia do interesse público sobre o particular” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 62).

<sup>122</sup> Floriano Marques de Azevedo comenta que o esforço de afirmação do direito administrativo como ramo autônomo do direito ensejou uma concepção de autoridade prevalecente em relação aos indivíduos: “Premido pelos polos da autoridade e da liberdade, o direito administrativo irá se transformar num direito que se quer garantidor do indivíduo em face do poder em um direito da exorbitância. Isso em grande parte pela necessidade de se afirmar como conteúdo e como método frente a outros ramos, em especial ao direito comum. Embora apoiada na ideia de que a autonomia provém da outorga conferida pelos indivíduos, o processo de autonomia da autoridade em relação à sociedade e aos indivíduos que a compõem (que estamos aqui a designar por privados) fará com que o Estado – e, por conseguinte, a Administração Pública – torne-se não serviente e dependente dos indivíduos, mas, ao contrário, muitas vezes indiferente e sempre prevalecente sobre aqueles” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. *Bipolaridade. A bipolaridade*

se evidencia na comparação entre objetos diferentes – no caso, relações de direito público *versus* relações de direito privado –: o relativismo das conclusões encontradas.

Queremos dizer que, quando se empreende a comparação de objetos de natureza distinta, as conclusões não serão absolutas. Em um exemplo singelo, se alguém compara um carro com um caminhão, poderá dizer que o primeiro é um meio de transporte compacto, no entanto, o adjetivo “compacto” atribuído ao carro deixa de fazer sentido quando o comparamos com uma bicicleta. Assim, a “compactação” de um carro não é um atributo que deva ser considerado intrínseco à sua natureza.

Desse modo, determinar a natureza de um objeto por meio da exaltação de características suas que se evidenciam somente quando em comparação com objetos de natureza diferente pode levar a conclusões demasiadamente relativas, ou seja, que serão verdadeiras apenas diante de algumas situações mais ou menos restritas.

Pela mesma razão, pode haver uma aparência de privilégio da Administração Pública quanto aos particulares nas relações regidas pelo direito público apenas quando as comparamos com as relações de direito privado, que têm natureza diferente. Mas isso não quer dizer que é da natureza da relação de direito público a existência de privilégios de uma parte em detrimento de outra.<sup>123</sup>

Tais problemas da comparação e diferenciação de objetos, que se refletem na demarcação entre os regimes de institutos de direito público e os de direito privado, sugerem que para a fixação de sua natureza pode ser melhor a utilização não de um critério comparativo, mas de um critério funcional.

Nas relações regidas pelo direito público entre a Administração Pública e os particulares, por exemplo, não entendemos ser adequado vislumbrar a existência de privilégios daquela em relação a estes, mas relações em que cada parte possui diferentes

---

do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 355).

<sup>123</sup> “Os administrativistas tendemos a construir nossas abordagens focando no que é diferente, distintivo, exorbitante. E tendemos a dar mais atenção à sobressalência da autoridade (prerrogativas) e às características de sua estrutura, do que às garantias que os privados possuem em face deste poder extroverso. Ou seja, embora acreditemos ser o direito administrativo fruto das garantias do indivíduo em face do poder, muitas vezes constatamos que o modelo teórico do direito administrativo o faz se aproximar de um direito próprio ao exercício do poder. Daí a se transformar um direito a serviço do poder, é um átimo” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 369).

funções estabelecidas pelo ordenamento jurídico em benefício do interesse público na concretização de valores constitucionais.

Devemos observar que o direito administrativo foi construído historicamente no sentido de promover o equilíbrio entre dois polos: *liberdade individual* de um lado, e *autoridade estatal*<sup>124</sup> de outro. Sob essa perspectiva, as prerrogativas da autoridade seriam justificadas pelo seu dever de resguardar o interesse público e atender as suas demandas.

No entanto, é preciso ter em conta que “interesse público” é um conceito indeterminado, e que num Estado Democrático de Direito este tipo de interesse só pode ser apreendido mediante a interpretação e a aplicação da Constituição e das leis, ou seja, a partir do direito positivado, no qual convivem uma série de valores juridicizados e não um interesse único e soberano.

Desse modo, ao reconhecer-se um interesse público, que só pode ser determinado mediante a aplicação do direito, como valor supremo, finda-se por criar a situação de que “supremacia do interesse público” e “autoridade” configuram valores que se retrojustificam, com grande margem para a arbitrariedade no exercício da função pública.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Maria Sylvia Zanella di Pietro observa que “o direito administrativo, desde as suas origens, é constituído por uma série de paradoxos. O seu regime jurídico abrange prerrogativas que garantem a autoridade da Administração, e restrições, que protegem a liberdade e os direitos individuais do cidadão” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Existe um novo direito administrativo? In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coords.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 5).

<sup>125</sup> “Trata-se, pois, o interesse público de um conceito indeterminado. Não existe um, mas vários interesses públicos enredados em cada provimento da Administração. Em uma mesma situação pode-se alocar o interesse público em vários polos diferentes, em vários feixes de interesses distintos. Diante da abstração e generalidade da fórmula ‘interesse público’, em última instância sempre caberá àquele titular da competência para agir em concreto dizer, afinal, o que seja ou venha a ser o tal interesse público a ser consagrado (e assim predominar sobre todos os demais interesses a ele contrapostos).

“Ligando os dois aspectos – a absolutez da supremacia e a indeterminação do interesse público –, teremos uma fórmula temerária por meio da qual se confere um peso abissal à autoridade e uma grande vulnerabilidade aos direitos individuais que se ponham em cotejo. Assim sendo, confere-se à estrutura da Administração a prerrogativa de exercer sua autoridade sem mesmo necessitar de grandes demonstrações da utilidade e adequação daquele agir em face das finalidades e sem carecer expor porque os interesses privados contrapostos devem ceder, bem como em que medida, o que só faz aprofundar a autonomia (verdadeira indiferença) entre o manejo da autoridade e esfera dos interesses individuais, dos direitos subjetivos” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.388-389).

Tendo isso em vista, Floriano Marques de Azevedo propõe a superação do paradigma bipolar do direito administrativo, o qual, contemporaneamente, “não pode mais se apoiar na contraposição, no binômio autoridade-liberdade. Ao revés, este ramo do direito já se configura e deve se estruturar em torno de outras noções, de equilíbrio de interesses, processo, de consenso, de ponderação do exercício da autoridade.”<sup>126</sup>

Além disso, nos dias atuais, em matéria de relações administrativo-tributárias, ao lado das razões constitucionais e históricas apontadas para o afastamento da concepção de supremacia do interesse público a respaldar privilégios da Administração Pública em face dos particulares, outro aspecto revela o seu anacronismo. É que, devido a opções políticas e legislativas de todos os entes federados brasileiros e em consonância com uma tendência mundial, boa parte da função administrativo-tributária do Estado, que outrora era exercida apenas por órgãos administrativos, é atualmente empreendida por particulares.

Em tal cenário, a função de interesse público relativa à arrecadação tributária é exercida do ponto de vista não só financeiro mas também operacional e administrativo por particulares e por agentes públicos, pois cada qual exerce papéis que lhes são legalmente atribuídos em um modelo colaborativo de administração tributária<sup>127</sup>.

Não há, pois, uma verticalidade intrínseca às relações que a Administração Pública e os particulares têm estabelecidas entre si, mas relações

---

<sup>126</sup> “Qual o sentido, enfim, de destacar esta bipolaridade? A resposta está no fato de que, ao fim e ao cabo, demonstraremos que o direito administrativo contemporâneo não pode mais se apoiar na contraposição, no binômio autoridade-liberdade. Ao revés, este ramo do direito já se configura e deve se estruturar em torno de outras noções, de equilíbrio de interesses, processo, de consenso, de ponderação do exercício da autoridade. “O cotejo entre as diferentes concepções de modelo teórico do direito administrativo (compreendendo sua estrutura e função) e as tensões a ele subjacentes nos permitirão demonstrar que (i) a bipolaridade, embora central na construção do modelo teórico do administrativismo, sempre foi desafiada por instrumentos de concertação de interesses e de emprego do particular na consecução de finalidades públicas; (ii) no hodierno quadro de crescentes e complexas obrigações do Estado, se mostra fundamental o arranjo entre os múltiplos interesses enredados na atuação estatal; (iii) é necessário deslocar o modelo teórico de análise do direito administrativo da *estrutura* para a *função*, reposicionando o cidadão no centro das preocupações deste ramo do direito, transpondo-o para outro modelo que Cassese denomina Arena Pública que aqui vou designar de paradigma multipolar” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 355-356).

<sup>127</sup> Karem Jureidini Dias defende: “É necessário abandonar a concepção de que credor e devedor colocam-se sempre em posição antagônica. Na atualidade, o Direito Tributário toma a mesma diretriz, o devedor coopera com o credor na satisfação do seu crédito. A bem da verdade, o administrado coopera com o Estado, cada vez mais cumprindo obrigações relativas à arrecadação e fiscalização de tributos próprios e alheios” (DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 301).



coordenadas pautadas desde o seu nascimento pelo ordenamento jurídico com vistas à realização de seus próprios fins.

Em outras palavras, o ordenamento jurídico atribuiu função de interesse público não somente aos órgãos da Administração Tributária mas também a particulares, razão pela qual, se houvesse privilégios e prerrogativas decorrentes desse tipo de função e de uma supremacia do interesse público eles deveriam ser reconhecidos para ambas as partes, o que afasta a ideia de verticalidade nesse tipo de relações.

### **3.3.2 O exercício de função de interesse público por particulares**

Os particulares, quando realizam atividades profissionais e empresariais ou mesmo fatos sociais que correspondem a hipóteses de incidência de tributos, atuam, normalmente, em benefício de interesses privados, como o lucro, o incremento de seu patrimônio ou capital, dentre outros, ainda que essas atividades representem utilidade para a sociedade.

No entanto, quando um particular, concomitantemente ao exercício de suas funções de interesse privado, paga tributos e também se aparelha, cumpre deveres administrativo-tributários e atua na formalização de fatos e na constituição de créditos tributários, por exemplo, ele age não em benefício de seus interesses exclusivamente individuais, mas em benefício do interesse público<sup>128</sup> na concretização de valores constitucionais, como o da arrecadação tributária.

Em outras palavras, o interesse em que haja o efetivo recolhimento de tributo quando se realiza uma atividade privada que corresponde à hipótese de incidência tributária, ou o interesse na controlabilidade dessas atividades com a finalidade de que a arrecadação tributária se concretize em conformidade com os valores constitucionais não é somente de um indivíduo, mas de toda a sociedade. Por isso, afirmamos que o indivíduo

---

<sup>128</sup> “Longe de ser uma crença ou uma impossibilidade a priori, não é somente plenamente possível, como muita vez mais adequado o Estado cometer, sobre certas regras, aos agentes privados a consecução de tarefas de interesse público. (...)”

“O cometimento de tarefas de interesse público (com todas as suas externalidades positivas e negativas) aos privados não é por si contraditório com a adequada tutela do interesse geral” (AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015, 407-408).

que atua em benefício de tal efetividade e controlabilidade de concretização de valores relativos à arrecadação tributária, exerce função de interesse público.

Nesse sentido, comenta Saldanha Sanches: “Pois ainda que a aplicação da lei fiscal seja quanto ao essencial uma tarefa pública, ela vai ser repartida entre a Administração e os particulares, com a atribuição de deveres e ónus para o preenchimento de funções, que inicialmente pertenciam ao Estado.”<sup>129</sup>

Precisamos observar que a atividade administrativo-tributária dos particulares é plenamente regida pelo direito que lhes atribui deveres e modos de cumprir com esses deveres (procedimentos) que findam por outorgar-lhes competências públicas para aplicar o direito e participar de seus ciclos de positivação, introduzindo normas individuais e concretas no ordenamento jurídico.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, o Estado, na realização de suas atribuições, “tanto pode desenvolver por si mesmo as atividades administrativas que tem constitucionalmente a seu encargo, como pode prestá-las através de outros sujeitos”. No primeiro caso, estaremos diante de um modelo de *centralização* de suas atividades e, no segundo, de um modelo de *descentralização*, em que certas funções são transferidas a particulares, ou em que são criadas pessoas jurídicas de direito público, ou privado, para “desempenhar cometimentos de sua alçada”.<sup>130</sup>

Notamos que é precisamente esse modelo descentralizado que vem sendo estabelecido pelos entes federados brasileiros em matéria de administração tributária, com a atribuição de uma grande parcela de suas funções a particulares.

É que as normas individuais e concretas produzidas pelos particulares, quando esses constituem créditos tributários por meio de suas declarações de tributos, por exemplo, não criam obrigações apenas para eles mesmos, mas produzem e delimitam campos de relações jurídicas entre eles e o Estado, com efeitos para ambas as partes, para terceiros e para a consecução de interesses de toda a sociedade.<sup>131</sup> Na medida em que essas

---

<sup>129</sup> SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 94.

<sup>130</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 143.

<sup>131</sup> Segundo Torben Spaak “There are different types of legal competence. The most common and also the most conspicuous distinction is doubtless that between autonomous competence, which is competence to change legal positions in a way that binds the competent person himself, and heteronomous competence,

normas prevalecem no ordenamento, seja porque não venham a ser controladas pelos órgãos fiscalizadores da Administração Tributária em tempo hábil, seja porque venham a ser por eles aceitas ou homologadas, os seus efeitos serão mantidos e protegidos pelo ordenamento jurídico.

A concretização da arrecadação tributária, diante da instituição de modelos administrativo-tributários colaborativos, realiza-se, portanto, por meio do exercício de função de interesse público por particulares e agentes públicos de modo coordenado pelo direito, segundo as tarefas que lhes são atribuídas e que consubstanciam competências públicas.

Conforme aprofundaremos mais adiante, essa perspectiva baseia-se na concepção – ao mesmo tempo em que a reforça – de que a atribuição de competências públicas não configura uma outorga de poder ao agente competente, mas uma atribuição de função para o atendimento de interesse público, que sempre deverá ser operacionalizado pela atuação humana.<sup>132</sup>

### **3.4 Função e eficiência da Administração Pública Tributária no Estado Democrático de Direito – paradigma do crime *versus* paradigma colaborativo**

O conceito de Administração Pública é matéria de profundas discussões históricas entre constitucionalistas e entre administrativistas. Por vezes, encontra-se concebido pela doutrina em diferentes acepções, como por exemplo, nos sentidos “objetivo” e “subjetivo”.

---

which is competence to change legal positions in a way that that binds others” (SPAACK, Torben. *The concept of legal*. Acessível em: <https://www.researchgate.net/publication/227091933> The Concept of Legal Competence - Último acesso em 02/11/16, às 18h).

<sup>132</sup> “Para que tais atribuições [do Estado] se concretizem e ingressem no mundo natural é necessário o concurso de seres físicos, prepostos à condição de agentes. O querer e o agir desses sujeitos é que são, pelo Direito, diretamente imputados ao Estado (manifestando-se por seus órgãos), de tal sorte que, enquanto atuam nesta qualidade de agentes, seu querer e seu agir são recebidos como o querer e o agir dos órgãos componentes do Estado; logo do próprio Estado. Em suma, a vontade e a ação do Estado (manifestada por seus órgãos, repita-se) são constituídas na e pela vontade e ação dos agentes; ou seja: Estado e órgãos que o compõem se exprimem através dos agentes na medida em que ditas pessoas físicas atuam nesta posição de veículos de expressão do Estado” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 144).

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “pode-se definir Administração Pública, *em sentido subjetivo*, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.”<sup>133</sup>

Para a mesma autora, “*em sentido material ou objetivo*, a Administração Pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos.”<sup>134</sup>

Na perspectiva adotada no presente trabalho, os “interesses coletivos” a serem atendidos pela Administração Pública devem ser considerados como aqueles tutelados pelo direito por meio da consagração de valores traduzidos em normas jurídicas fundadas na Constituição Federal.

Nesse sentido, em termos gerais, a sua função é a de atuar, de ofício, impulsionando procedimentos legalmente estabelecidos ou determinados em atos normativos por ela mesmo produzidos com fulcro em leis, no sentido de concretizar o imenso rol de valores estabelecidos pela Constituição e nas leis, dentre os quais aqueles voltados a implementar um “Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.”<sup>135</sup>

Como vimos, não há nenhum impedimento *a priori* de que parte dessa função seja atribuída a particulares, desde que, por meio de leis, que consistem em um ambiente democrático, na expressão da própria vontade social de assumir parcela de responsabilidade direta na implementação dos referidos valores, o que de fato tem ocorrido em matéria administrativo-tributária.

Assim, no contexto jurídico-positivo da instituição de modelos administrativo-tributários colaborativos em que a atividade administrativa do Estado ou

---

<sup>133</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58. Odete Medauar apresenta semelhante distinção, porém, com a abordagem de um “aspecto funcional” e de um “aspecto organizacional” da Administração Pública (MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 18 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 58).

<sup>134</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 57.

<sup>135</sup> Preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

Administração Pública em sentido objetivo se realiza não somente na intimidade de seus órgãos e pelo trabalho de agentes públicos, o sentido subjetivo de Administração Pública acaba tendo que ser ampliado para incluir também os particulares, pessoas físicas e jurídicas que realizam parcela dessa atividade no interesse da coletividade.

Em sentido objetivo, a administração pública tributária, designada pela Constituição Federal como essencial ao funcionamento do Estado,<sup>136</sup> pode ser compreendida como o conjunto de atividades legalmente reguladas voltadas à aplicação das leis tributárias e administrativo-tributárias, e à concretização da arrecadação tributária e dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Observemos que “arrecadação tributária” e “direitos fundamentais dos cidadãos” não se apresentam aqui como aspectos contraditórios ou polarizados. Na verdade, são fatores que se implicam reciprocamente no modelo de Estado instituído pela Constituição de 1988: em tal contexto, os órgãos de Estado responsáveis pela implementação e proteção dos direitos fundamentais dependem de recursos financeiros que são auferidos por meio da arrecadação tributária. Ao mesmo tempo, a arrecadação tributária só se concretiza em um ambiente onde seja viável o exercício de direitos fundamentais como aqueles que asseguram a livre iniciativa empresarial e profissional, a livre concorrência, entre outros, que configuram as atividades ensejadoras de capacidade contributiva nos particulares.

Desse modo, a compreensão desse escopo de concretizar ao mesmo tempo a arrecadação tributária e os direitos fundamentais dos cidadãos é essencial para a fixação de parâmetros para a implementação da *eficiência*, enquanto princípio que vincula a Administração Pública, por determinação no artigo 37 da Constituição Federal.

Portanto, a Administração Tributária eficiente não é aquela que simplesmente arrecada mais, mas sim aquela que é capaz de aplicar as leis tributárias e administrativo-tributárias em consonância com valores constitucionais e de promover a efetividade da arrecadação e a efetividade dos direitos dos cidadãos, simultaneamente.

---

<sup>136</sup> A Emenda Constitucional nº 42 de 2003 incluiu o inciso XXII no artigo 37, do texto constitucional, o qual dispõe que “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades (...)”.

Podemos assim elencar, dentre os valores fundamentais a serem concretizados pela atividade administrativo-tributária, aqueles relacionados à efetividade da arrecadação, que deve se dar em consonância com o princípio da isonomia tributária, com a capacidade contributiva e colaborativa dos particulares, com a legalidade e a segurança jurídica enquanto garantia material de efetividade dos direitos fundamentais e enquanto princípio que determina a certeza e a estabilidade do direito, o respeito à dignidade, à boa-fé objetiva dos particulares e à promoção e proteção de sua confiança legítima na ordem jurídica.

Tais valores devem estar na pauta da implementação e do controle da eficiência administrativa, a qual também impõe o dever de melhoria constante na consecução de seus objetivos e na qualidade da prestação de serviços pela Administração Tributária em benefício dos direitos dos cidadãos, dentre os quais: o pronto e imparcial atendimento às consultas tributárias, o direito à orientação dos particulares sobre a aplicação das normas tributárias, a rápida solução dos processos administrativos, a efetividade dos sistemas de compensação e ressarcimento tributários, entre outros.<sup>137</sup>

Devemos chamar a atenção também para a importância da promoção, pelas Administrações Tributárias, de constante treinamento e atualização de seus agentes fiscais de modo a que eles estejam aptos a compreender as inúmeras peculiaridades das atividades empresariais e negócios do mundo contemporâneo e que não cometam

---

<sup>137</sup> Segundo Heleno Taveira Tôres: “Eficiência não é algo diverso do conceito de boa administração, pois decorre do postulado de melhoria permanente do serviço público. Somente quando todos os princípios coerentes com as expectativas de confiança são efetivados é que se tem manifesta a ‘qualidade’ do serviço público, inclusive em matéria tributária. A qualidade da ação administrativa deve caracterizar-se por uma busca permanente por excelência no atendimento dos cidadãos e na continuidade do serviço. Isso perfaz a segurança jurídica dos usuários dos serviços tributários (atendimento, revisão de declarações, soluções de consultas, acomodação de regimes coerentes com a dimensão dos contribuintes etc.). A confiança legítima no bom funcionamento da Administração Tributária, que corresponde à qualidade e melhoria permanente das suas tarefas, revela-se a partir da garantia de segurança jurídica derivada do princípio da boa administração” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 231). Ainda sobre eficiência da Administração Pública, Betina Treiger Grupenmacher observa que: “A burocracia criada pela legislação tributária especialmente no que concerne à observância das obrigações acessórias se revela como óbice de difícil transposição para uma atividade de fiscalização e arrecadação eficiente. (...)”

“A desburocratização leva à simplificação de procedimentos e conseqüentemente aumenta o grau de eficiência da atividade administrativa, além de reduzir custos que recaem sobre a atividade produtiva, incrementando o crescimento econômico e o desenvolvimento nacional.

“Enquanto princípio, eficiência significa ainda respeito aos direitos e garantias individuais assim pelo legislador como pelo administrador” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Sistema tributário e reforma - eficiência x direitos e garantias fundamentais*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e desenvolvimento: estudos em homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, p. 93).

equivocos em sua apreciação quando do exercício do controle sobre a qualificação jurídica a eles conferidas pelos particulares-colaboradores.

Helena Taveira Tôres defende a concepção de um princípio da boa Administração Pública, “que se define a partir de uma atividade desenvolvida segundo critérios fundados em transparência, motivação, imparcialidade e probidade, ou seja, orientada à efetividade dos direitos fundamentais em coerência com o estado de confiança relativo aos seus atos, comissivos ou omissivos.”<sup>138</sup>

A consecução das atividades inerentes à função administrativo-tributária pode realizar-se por diferentes estratégias e pode ser orientada por diferentes paradigmas, e o princípio da eficiência determina o dever de investigação e implementação das estratégias que sejam mais aptas à concretização dos referidos valores.

Há diversos estudos, atualmente, realizados por pesquisadores de diferentes ramos científicos, que apontam para a existência de diferentes paradigmas orientadores da atividade administrativa em matéria tributária.

A partir desses estudos, podemos observar que se conformou uma tradição em muitos países, inclusive no Brasil, de uma atuação das Administrações Tributárias baseada no chamado “paradigma do crime”,<sup>139</sup> em que os contribuintes são vistos e tratados como “sonegadores em potencial”, que rejeitariam e buscariam evitar o

---

<sup>138</sup> E continua o autor: “Toda eficiência demanda qualidade da ação estatal. Não é conteúdo de eficiência uma simples ‘escolha’ entre o que é mais ou menos custoso ou de modestos atingimentos de metas administrativas, até porque isso não necessariamente gera qualidade na gestão pública. Eficiência é compromisso com a boa administração e com a qualidade dos serviços prestados, coerentes com as expectativas de direitos e mediante geração de confiabilidade na sua atuação” (TÔRES, Helena Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 228-229).

<sup>139</sup> “The prevalent attitude in the tax administration in many developing countries appears to be that all taxpayers are potential criminals and that subjecting them to taxation is fundamentally a matter of identifying and controlling them and catching those who cheat. No modern tax system can function on fear alone. Problems of tax enforcement cannot be solved simply by calling in the ‘tax police.’ On the contrary, there is often much to be gained from viewing taxpayers more as clients than as would-be criminals. A taxpayer service perspective would emphasise on reducing taxpayer uncertainty by clarifying some of the present legal ambiguities (for example, with respect to the treatment of cross-border services), communicating clearly what the law is, and sticking to it instead of changing it every year (or every month) and leaving people uncertain as to just what the law is, and taking compliance costs more clearly into account in designing legal and administrative procedures. Services to taxpayers that facilitate reporting, filing and paying taxes may sometimes be a more cost-effective method of securing compliance than measures designed to counter non-compliance, although little research seems yet to have been done on such matters” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 37-38. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

cumprimento das normas tributárias e que para tanto realizariam análises utilitaristas e racionais para mensurar o risco e o volume das punições em face dos benefícios da evasão tributária.<sup>140</sup>

Nesse sentido, a melhor forma de garantir a efetividade da arrecadação seria por meio do combate à evasão fiscal, com a utilização de rigorosos controles e fiscalização sobre as atividades relevantes dos particulares e com a aplicação de severas punições pelo descumprimento às normas tributárias<sup>141</sup>.

No entanto, muitos estudos têm demonstrado os problemas decorrentes de tal paradigma quando aplicado isoladamente. Fabio Pereira da Silva, em dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, investigou o tema e abordou alguns desses problemas, dentre os quais destaca a implementação de “práticas de contracontrole por parte dos contribuintes, sempre buscando a manutenção de uma distância segura das autoridades” e também “a criação de um ambiente onde prevalece o conflito entre autoridades e contribuintes.”<sup>142</sup>

Por outro lado, pesquisas a respeito do comportamento dos contribuintes, bem como estratégias de colaboração já implementadas em países como Austrália, Holanda e Cingapura, por exemplo, revelam que modelos que buscam fomentar o

---

<sup>140</sup> “Since Allingham and Sandmo (1972) and Srinivasan (1973), the standard approach to the analysis of tax compliance has relied upon the economics-of-crime methodology pioneered by Becker (1968). Here a rational individual is assumed to maximize the utility of the evasion gamble, balancing the benefits of successful evasion with the risky prospect of detection and punishment. Although their work has been extended in a variety of dimensions, nearly all models continue to use their basic approach” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 5).

<sup>141</sup> Fabio Pereira da Silva observa: “Para combater a evasão fiscal, ao seu turno, o Brasil faz uso predominante de mecanismos punitivos, seguindo tendência dominante no que tange a práticas de política pública fiscal (Murphy, 2008). A moderna pesquisa sobre observância fiscal convencionou designar de ‘paradigma do crime’ o emprego dessas ferramentas de coerção, em que o contribuinte é visto como um indivíduo racional, que procura de todas as formas maximizar sua utilidade. Como consequência, parte-se do pressuposto de que a melhor forma de reduzir a sonegação é através do aumento do risco do contribuinte, seja ampliando a probabilidade de ele ser auditado ou através da elevação de multas por sonegação, que no Brasil atingem patamares estratosféricos” (SILVA, Fabio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2015, p. 35).

<sup>142</sup> “Este contexto coercitivo tem como consequência a criação de um ambiente onde prevalece o conflito entre autoridades e contribuintes (Kirchler, 2007). Os primeiros procuram a todo custo aumentar a percepção dos contribuintes acerca dos riscos envolvidos na prática de sonegação fiscal. Esse controle aversivo do comportamento acarreta práticas de contracontrole por parte dos contribuintes, sempre buscando a manutenção de uma distância segura das autoridades. A cooperação é relegada a segundo plano, ao contrário do que ocorre no ‘paradigma do serviço’, sendo a observância decorrente do poder de coerção das autoridades, e não de ato voluntário do contribuinte” (SILVA, Fabio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2015, p. 45).



cumprimento voluntário das obrigações tributárias e dos deveres administrativos ao lado de um sistema de controle e punições,<sup>143</sup> podem apresentar-se mais eficientes, tanto do ponto de vista da arrecadação quanto da concretização de um estado de confiança entre a Administração Tributária e os particulares.

Richard Bird, da Universidade de Toronto, internacionalmente reconhecido pelos seus estudos sobre Administração Tributária e investigou profundamente o tema, defende que para aumentar o cumprimento espontâneo por parte dos contribuintes de suas obrigações tributárias, é preciso uma atuação da Administração Tributária que combine as medidas de facilitação do *compliance* voluntário, com o fornecimento, por exemplo, de instruções claras e assistência nesse sentido, com as medidas de detecção e punição dos contribuintes inadimplentes. O autor ressalta que melhorar o *compliance* voluntário não é o mesmo que desestimular o descumprimento das normas tributárias e que, portanto, ambas as estratégias devem ser utilizadas.<sup>144</sup>

Tendo em vista as conclusões de pesquisas como as citadas, ao lado de resultados empiricamente auferidos em diversos países<sup>145</sup> sobre a implementação de

---

<sup>143</sup> “The key to success lies in evolving a strategy that best utilises the available resources to minimise the scope for non-compliance and to maximise the likelihood of detection and punishment of non-compliance, while simultaneously providing facilities and incentives for compliance at each stage of the compliance process. But no single formula can apply everywhere: each country must evolve its own strategy, depending on its own circumstances and background” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 38. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

<sup>144</sup> “Facilitating compliance involves such elements as improving services to taxpayers (and third-party agents) by providing clear instructions, understandable forms, and assistance and information as necessary. Monitoring compliance requires the establishment and maintenance of taxpayer current accounts and management information systems covering both ultimate taxpayers and third-party agents (such as banks) involved in the tax system as well as appropriate and prompt procedures to detect and follow up on non-filers and delayed payments. Improving compliance requires a judicious mix of both these measures as well as additional measures to deter non-compliance such as establishing a reasonable risk of detection and the effective application of penalties. Ideally, such measures should be combined so as to maximise their effect on compliance.

“For example, when introducing a VAT or other new tax, emphasis should first be given to assisting taxpayers to comply with the new tax, then to detecting noncompliance, and finally to applying penalties. Successful reform strategies require an appropriate mix of all these approaches.

“Improving tax compliance is not the same as discouraging noncompliance. This perhaps paradoxical conclusion emerges from the numerous sociological and psychological studies of taxation that have been carried out in recent years, based on both experimental and survey evidence (Kirchler, 2007). This literature suggests that to a considerable extent tax administrations get the taxpayers they deserve in the sense that how taxpayers behave reflects how tax authorities treat them” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 33 e 34. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32)).

<sup>145</sup> Relevantes debates e estudos comparativos têm sido realizados no âmbito da OCDE, com o apoio de inúmeros países. No ano de 2002, o seu Comitê de Assuntos Fiscais criou o Fórum de Administração

estratégias de cooperação ente órgãos de Administrações Tributárias e particulares, propomos a concepção de um “paradigma de colaboração”<sup>146</sup> voltado a orientar o exercício da função administrativo-tributária do Estado.<sup>147</sup> Segundo esse paradigma, o contribuinte deve ser visto não como um sonegador em potencial, mas como um parceiro da Administração Pública.

Nesse sentido, devem ser levados em consideração os resultados de estudos empíricos indicam que quanto melhor o contribuinte se sente tratado pelos órgãos fazendários e pelos órgãos de Estado em geral e quanto maior a moralidade percebida nos governos e a eficiência no gasto público, mais ele se coloca propenso ao pagamento de tributos de forma espontânea.<sup>148</sup>

Além disso, há crescentes fatores econômicos e do mercado de capitais que estimulam as empresas, especialmente as de capital aberto, a buscarem cumprir

---

Tributária (FAT) para promover o debate entre os representantes de diversas Administrações Tributárias, com o objetivo “melhorar os serviços ao contribuinte e o cumprimento das obrigações tributárias por meio da ajuda prestada às administrações tributárias com o fim de que estas incrementem a eficiência, a eficácia e a equidade administrativas e reduzam os custos com o cumprimento de obrigações tributárias”. Como fruto desses debates, estratégias de colaboração têm sido implementadas em diversos países e resultados têm sido colhidos e compartilhados no âmbito do FAT. A evolução desses estudos e uma compilação de resultados empiricamente colhidos por alguns países como Holanda, Austrália, Cingapura, dentre outros, encontram-se compiladas no estudo: OCDE. *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/97892644207547-es> (último acesso em 03/11/16, às 15h54).

<sup>146</sup> “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 do 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 permite.

“Por isso, o foco no atendimento deve ser prioridade, para permitir o máximo de acessibilidade do contribuinte às informações tributárias e ao correto cumprimento das suas obrigações e deveres. Não se fala aqui do simples atendimento para cobrança de tributos, mas de segura garantia de acesso na solução de dúvidas, com difusão das leis ou atos normativos com clareza que permita máxima uniformidade e coerência” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 164).

<sup>147</sup> Vale notar que a Receita Federal do Brasil tem realizado práticas elogiosas no sentido de fomentar o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias, como depreende dos documentos que publicou em 2015 e 2016 intitulados “Plano Anual da Fiscalização”. Nesses documentos são divulgados os resultados obtidos com a atuação da fiscalização tributária em gráficos comparativos dos últimos anos, bem como se apresentam resultados de medidas voltadas a estimular o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e a indicação das principais operações empresariais que estarão no foco da fiscalização no ano que se inicia. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf> (último acesso em 03/11/16, às 15h55).

<sup>148</sup> Diversas referências a estudos neste sentido são apresentadas por James Alm em: ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 11 e ss. Outras referências também podem ser encontradas em: SILVA, Fabio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2015, p. 46.

espontânea e corretamente as suas obrigações. A exigência de *compliance* tributário desses mercados em nível internacional coloca as empresas numa posição, por eles imposta, de observância das leis tributárias e administrativo-tributárias.

Nesse sentido, a Administração Tributária pode e deve cooperar com essas empresas, no sentido de orientá-las a respeito do correto cumprimento de suas obrigações e deveres administrativos, bem como deve atuar por todos os meios para facilitar e tornar mais vantajosa a sua observância espontânea.

Norberto Bobbio, em sua obra “Da estrutura à função”, já comentou sobre a importância de atualizar a Teoria do Direito diante da função do ordenamento jurídico no contexto de um modelo de Estado pós-liberal, não apenas garantidor da ordem jurídica mas voltado à promoção de sua efetividade. Segundo o autor “é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional”, uma vez que o foco de atenção do primeiro é impedir, ao máximo, a prática dos “comportamentos socialmente não desejados”, enquanto, ao segundo, “interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes.”

Para atingir o seu escopo, o ordenamento protetivo-repressivo atua, diante da conduta indesejável, especialmente, buscando “torná-la impossível, torná-la difícil e torná-la desvantajosa”, enquanto, o promocional, “busca atingir o próprio fim pelas três operações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada necessária, fácil e vantajosa.”<sup>149</sup>

Um paradigma de cooperação deve orientar-se por esta função promocional do Estado Democrático de Direito e do ordenamento jurídico e atuar no

---

<sup>149</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri-SP: Manole, 2007, p. 15. Vale observar que conclusões de estudos empíricos analisados por James Alm, considerado uma autoridade internacional no tema de Administração Tributária, indicam o que o estabelecimento de vantagens e prêmios aos contribuintes adimplentes com suas obrigações tributárias impactam positivamente o seu *compliance* espontâneo. “Like group rewards, individual rewards can provide a significant positive inducement for greater compliance (Alm, Jackson, and McKee, 1992b). When audited and fully compliant taxpayers are eligible for a lottery whose expected value equals the average subject per round income, or when audited and fully compliant taxpayers are given an immediate reward of comparable value, compliance is significantly higher than in other experiments in which rewards were not given but the fine and audit rates were adjusted to keep the expected value of the evasion gamble constant” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper n° 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 40). Iniciativas concretas e elogiosas nesse sentido são os sistemas de premiações das Notas Fiscais Paulista e Paulistana do estado e município de São Paulo, respectivamente. Ainda que os prêmios não sejam direcionados àqueles que cumprem o dever administrativo de emitir notas fiscais, eles representam uma forma de envolver a sociedade na concretização da arrecadação tributária por meio de estímulos positivos.

sentido da consecução de interesses públicos e individuais de modo equilibrado, favorecendo a ação cooperativa entre agentes públicos e privados em prol da concretização dos valores constitucionais.

O substrato constitucional e legal para a construção desse paradigma já existe no direito brasileiro, tendo em vista o princípio da solidariedade e o próprio espírito democrático e de cidadania que se depreende de toda a Constituição. Reforça os motivos para a sua concepção a opção, pelos entes federados, pela implantação de modelos administrativo-tributários colaborativos, em que se atribuem aos particulares competências públicas para a aplicação do direito no sentido de formalização de fatos e constituição de créditos tributários, ao lado dos deveres de colaborar com a fiscalização tributária e de fornecer informações e documentos ao Fisco relacionados a fatos realizados por eles próprios ou por terceiros.

Maior e melhor tratamento legal, no entanto, merecem ainda os princípios que devem reger e os limites à imposição de deveres colaborativos atribuídos aos particulares e também as pautas dos deveres de colaboração do Fisco em face desses para que se conforme um “paradigma de colaboração” como uma via mão dupla, apto a fomentar valores inerentes ao Estado Democrático de Direito. Algumas das diretrizes para a conformação desse paradigma poderão ser encontradas no presente trabalho, especialmente no que diz respeito às estratégias para a implementação da segurança jurídica em seu contexto.

É certo que num modelo democrático de Estado, onde os órgãos públicos existem para cumprir múltiplas funções a serviço da sociedade, a participação democrática e o diálogo cada vez maior com os cidadãos e os representantes de pessoas jurídicas devem fomentar a eficiência no cumprimento destas funções.<sup>150</sup>

---

<sup>150</sup> Oportuna é a advertência proferida por Celso Antonio Bandeira de Mello: “Diante deste fenômeno do agigantamento do Estado e, mais do que isso, do agigantamento da Administração, que passou a intervir avassaladoramente na vida de cada cidadão, a resposta adequada e natural para impedir-lhes o amesquinamento e buscar preservar, quando possível, o equilíbrio ente ambos teria de ser o asseguramento da presença do administrado no circuito formativo das decisões administrativas que irão atingi-lo. Com isso também se enseja maior descortino para as atuações da Administração, pois esta agirá informada, também, pela perspectiva exibida pelo interessado, o qual pode acender luzes prestantes para a avaliação mais completa do assunto que esteja em causa” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, 504-505).

Assim, ao lado da tendência de atribuição aos particulares de funções de interesse público em matéria administrativo-tributária, deve-se promover uma evolução de métodos para a promoção de diálogo e democratização na instituição de modelos colaborativos e procedimentos para a exigência de deveres de colaboração.

Além disso, os princípios da eficiência, da segurança jurídica e da proporcionalidade<sup>151</sup> exigem que sejam estudados e minimizados os impactos desses deveres sobre a esfera de direitos fundamentais de seus destinatários, e que sejam criados parâmetros para a implementação e o controle do bom atendimento da Administração Tributária em relação aos particulares. Devem ainda ser investigadas medidas que possam tornar fácil e vantajoso o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e de deveres administrativos pelos particulares-colaboradores.

---

<sup>151</sup> Observemos que além dos princípios que devem reger a Administração Pública de acordo com o artigo 37 da Constituição Federal, o art 2º da Lei 9.784/99 determina que “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”.

## 4. COMPETÊNCIAS PARA O EXERCÍCIO DE FUNÇÃO TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA

### 4.1 Competência tributária e administrativo-tributária dos entes federados

O Estado juridicamente instituído manifesta-se por meio de seus órgãos<sup>152</sup> e agentes, que exercem funções úteis aos objetivos e aos programas da sociedade expressos na Constituição e nas leis, dentre as quais se verifica a função tributária.

A Constituição Federal atribui a cada um dos entes federados uma parcela dessa função por meio da distribuição de competências tributárias.

Se, como vimos, além de um sistema de normas tributárias em sentido estrito é imprescindível a existência de outro sistema normativo que promova a sua dinâmica e efetividade, a competência constitucional tributária<sup>153</sup> deve ser concebida em sentido amplo e forçosamente deve compreender a habilitação para a edição de normas tributárias em sentido estrito e também de normas administrativo tributárias.<sup>154</sup>

Assim, a partir dessa competência tributária em sentido amplo, pode-se identificar a atribuição a cada ente federado de:

*Competência legislativa em matéria tributária em sentido estrito:* que configura a habilitação para instituir tributos, que para concretizar-se exigirá a colocação,

---

<sup>152</sup> É precisa a lição de Lourival Vilanova: "Um povo ou nação é Estado através de seus órgãos. (...) A vontade nacional, como vontade legislativa, administrativa ou jurisdicional, forma-se por intermédio dos órgãos cujo número, composição, funções, modos de investidura de seus titulares, inter-relações, são variáveis, de acordo com a morfologia do Estado. (...) Suprimindo-se os órgãos, suprime-se o Estado. O órgão, não um sujeito-de-direito, per se stante, em face do Estado. Se este legisla, governa, sentencia, os atos se efetivam através dos órgãos" (VILANOVA, *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 264-265).

<sup>153</sup> Entendemos que a competência constitucional tributária compreende ainda a habilitação para a introdução e aplicação de normas sancionadoras em matéria estritamente tributária e administrativo-tributária, ou seja, sanções que podem ser aplicadas em face do descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres administrativos.

<sup>154</sup> Neste sentido, observa Heleno Taveira Tôres: "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." Mais adiante, reforça o autor o argumento: "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" (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 423-424 e p. 455).

por lei,<sup>155</sup> no ordenamento jurídico de normas tributárias em sentido estrito, quais sejam, aquelas que consubstanciam regras-matrizes de incidência tributária. Importa salientar que participam da conformação dessas competências todos os princípios gerais do direito tributário, limites ao poder de tributar, princípios da Constituição Econômica<sup>156</sup> e de proteção aos direitos fundamentais que, se não observados desde a construção dos textos legais, ensejarão a inconstitucionalidade nas normas dele decorrentes.

*Competência legislativa em matéria administrativo-tributária:* que trata do dever/poder dos entes federados de estabelecer, por meio de lei, a cadeia normativa de competências e procedimentos necessária para que se efetive a arrecadação tributária e a concretização de direitos dos contribuintes oriundos de suas relações tributárias com o Estado. Igualmente, uma vez que essa prerrogativa parte da competência tributária em sentido amplo, todos os mencionados princípios que a condicionam devem também nessa matéria ser observados, sob pena de inconstitucionalidade.

*Competência Administrativo-tributária:* que diz respeito ao dever/poder dos entes federados de continuar, por meio da edição de normas gerais e abstratas produzidas por órgãos da Administração Pública, a cadeia normativa de competências e procedimentos necessária para que se efetive a arrecadação tributária e os direitos dos contribuintes atinentes à matéria, e também ao dever/poder de impulsionar esses mesmos procedimentos, produzindo atos administrativo-tributários introdutores de normas tributárias individuais e concretas em sentido estrito.

É fácil notar que essas competências não existem e nem se exercem isoladamente, mas o produto do exercício de uma serve de parâmetro para a identificação e o desempenho da outra. A norma tributária em sentido estrito, uma vez que fornece os critérios para determinar o tributo devido, também serve de parâmetro para a delimitação e o exercício das competências legislativas e administrativas em matéria tributária.

---

<sup>155</sup> No que diz respeito às normas tributárias em sentido estrito, apresentamos aqui apenas a competência legislativa para introduzi-las no ordenamento e não aprofundaremos a questão de que, por vezes, será admitida a complementação de regras-matrizes de incidência de tributos por regulamentos, como por exemplo, no caso do IPTU, em que o Poder Executivo fica incumbido de definir alguns parâmetros para a apuração de sua base de cálculo. Este tema, apesar de relevante não está diretamente ligado ao tema do presente trabalho e, portanto, não será aqui aprofundado.

<sup>156</sup> Designamos por princípios da Constituição Econômica dentre outros aqueles previstos no artigo 1º, inciso IV; 3º, incisos I e II; artigo. 170, caput, incisos II e IV e parágrafo único da Constituição Federal.

Será útil, porém, antes de aprofundarmos a análise destas relações fixar alguns conceitos sobre competências públicas.

Esse tema pode ser abordado como tópico da teoria das fontes do direito, concebido o direito como objeto cultural em permanente construção<sup>157</sup> e voltado para a regulação das relações sociais tanto de um ponto de vista genérico (normas gerais e abstratas) quanto de um ponto de vista concreto e específico (normas individuais e concretas).

Consideramos que as *fontes do direito* são aqueles fatos sociais que configuram procedimentos ao final dos quais se emitem *decisões juridicamente qualificadas* com o efeito de produzirem novas normas<sup>158</sup> que passarão a integrar o ordenamento jurídico com presunção de validade – a qual poderá ser afastada nas instâncias de controle apropriadas para cada tipo de norma introduzida.

A qualificação de tais decisões que configuram fontes do direito se dá quando verificamos o credenciamento pelo próprio ordenamento jurídico (i) de procedimentos que devem ser observados para a introdução de uma nova norma-decisão em seu conjunto, e de (ii) agentes competentes para impulsionar estes procedimentos e emitir ao final a decisão que consubstanciará uma nova norma jurídica. Eis onde se insere o conceito de competência dentro de uma teoria das fontes, por meio da qual, afirma Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “torna-se possível regular o aparecimento contínuo e plural de normas de comportamento sem perder de vista a segurança e a certeza das relações.”<sup>159</sup>

O sistema de direito positivo renova-se de um ponto de vista abstrato e concreto, portanto, com a introdução de normas jurídicas postas por meio das fontes do direito. Como observa Paulo de Barros Carvalho, esse ingresso de normas acontece sempre

---

<sup>157</sup> Nesse sentido afirma Tércio Sampaio Ferraz Jr: “A teoria das fontes, em suas origens modernas, reporta-se à tomada de consciência de que o direito não é essencialmente um dado, mas uma construção elaborada no interior da cultura humana” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 223).

<sup>158</sup> “As fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados normas jurídicas que introduzam no ordenamento jurídico outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 48).

<sup>159</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 227.



aos pares, uma vez que são também normas jurídicas (gerais e concretas) que atuam como veículos introdutores de outras normas<sup>160</sup>.

Exemplos de fontes do direito são, pois, as decisões do Congresso Nacional, observado o devido processo legislativo, que serão expressas na forma de leis que veicularão normas jurídicas, normalmente gerais e abstratas; as decisões proferidas por juiz ou tribunal em processo judicial e que estabelecem normas individuais e concretas, proferidas após procedimentos que devem atender às exigências do devido processo legal; as decisões dos particulares que observam as exigências das normas civis para a elaboração de contratos e que constroem normas jurídicas que a eles mesmo obrigarão; etc.

Novamente Tércio Sampaio Ferraz Jr. sintetiza a questão de que aqui “o conceito-chave é o de ato jurídico, enquanto condutas que positivam o direito e que são executadas por diferentes centros emanadores dotados do poder jurídico de fazê-lo, como o Estado e seus órgãos, a própria sociedade, os indivíduos autonomamente considerados, etc.”<sup>161</sup> E complementamos essa assertiva ressaltando o fato de que estes atos jurídicos que tem o condão de positivar o direito são sempre *atos de decisão* proferidos por agentes *competentes* ao final de *procedimentos* juridicamente regulados.

As competências públicas sempre são, assim, habilitações para o exercício de funções públicas, ou seja, atribuições de deveres para decidir<sup>162</sup> sobre o conteúdo de normas que serão introduzidas no ordenamento jurídico com vista a satisfazer interesses da sociedade, de modo a concretizar valores constitucionais; como também de deveres, outorgados a determinados agentes em situações excepcionais, de fazer cumprir

---

<sup>160</sup> “Seguindo o degrau das estruturas normativas, perceberemos que tanto a norma geral e abstrata quanto a norma individual e concreta pressupõem um ato ponente de norma, juridicizado pela competência jurídica de inserir norma no sistema que lhe prescreve o direito positivo. Torna-se preciso, como pede a teoria das fontes do direito, que um veículo introdutor (ato jurídico-administrativo do lançamento, por exemplo) faça a inserção da regra no sistema. Significa dizer: unidade normativa alguma entra no ordenamento sem outra norma que a conduza. O preceito introduzido é a disciplina dos comportamentos inter-humanos pretendida pelo legislador, independente de ser abstrata ou concreta e geral ou individual, ao passo que a entidade introdutora é igualmente norma, porém concreta e geral. Lembremo-nos de que a regra incumbida de conduzir a prescrição para dentro da ordenação positiva é de fundamental importância para montar a hierarquia do conjunto, axioma do próprio sistema jurídico” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 143).

<sup>161</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 225.

<sup>162</sup> É preciso o comentário de Daniel Peixoto: “Ser competente é estar autorizado a tomar decisões que geram normas válidas. Estas atividades decisórias são delimitadas por regras que indicam quem as desempenhará, sob quais pressupostos de fato, quando, onde de que forma, e dentro de que limites substanciais” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75).

uma norma jurídica previamente existente, observados os procedimentos jurídicos para a execução forçada, ou coercitibilidade do direito.

Evidencia-se, portanto, que há dois aspectos considerados chaves para a correta compreensão da natureza das competências públicas, e que podem ser sintetizados como *função* e *decisão*: a outorga de competência pública em qualquer situação corresponde a uma atribuição de *função*<sup>163</sup> e, na maior parte das vezes, configura a habilitação para *decidir*<sup>164</sup> em alguma etapa dos ciclos de positivação do direito.

É preciso o conceito de competência empregado por Celso Antônio Bandeira de Mello como um “círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos.”<sup>165</sup>

Como afirma Paulo de Barros Carvalho “trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.”<sup>166</sup>

Além de permitir a produção de normas válidas na dinâmica do ordenamento jurídico em constante construção, esse conceito atua dentro da teoria das fontes como um dos fatores que conferem segurança ao ciclo de positivação do direito, seja por meio da descentralização das funções do Estado – o que permite o seu melhor controle –, seja pela delimitação material dos conteúdos das competências. Ambos os aspectos, além de permitirem organizar a atuação do Estado, evitam um acúmulo de poder nas mãos de agentes estatais, o qual poderia vir a ser exercido arbitrariamente. Assim, essa divisão e

---

<sup>163</sup> “Comece-se por dizer que função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso de poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 29).

<sup>164</sup> “o Estado como as outras pessoas de Direito Público que crie, pelos múltiplos cometimentos que lhes assistem, têm de repartir, no interior deles mesmos, os encargos de sua alçada entre diferentes unidades, representativas, cada qual, de uma parcela de atribuições para decidir sobre os assuntos que lhes são afetos. Estas unidades são o que denominamos órgãos e se constituem por um conjunto de competências”. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 143-144).

<sup>165</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 148.

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 48.

delimitação de funções fomentam um grau de segurança contra indevidas mitigações de direitos dos particulares em suas relações com o Estado.

As competências públicas formam-se por meio de cadeias de normas mais ou menos complexas, que sempre contêm em si normas constitucionais que conferirão fundamento de validade para toda a cadeia. Elas organizam o exercício das funções estatais em benefício dos cidadãos, ao mesmo tempo em que protegem os seus direitos e atuam a favor da segurança jurídica, tanto por fornecerem parâmetros e delimitações às condutas dos agentes públicos quanto por servirem como medida para o exercício de controle sobre a sua atuação pelos órgãos controladores competentes.

Em relação a cada matéria objeto da normatividade jurídica, diferentes níveis de entes federados e, por sua vez, diversos órgãos estatais poderão possuir parcela de competência/função, como é o caso da matéria tributária.

De acordo com o texto constitucional, possuem competência tributária em sentido amplo a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, e tal competência está distribuída em funções atribuídas a órgãos dos três poderes da República.

Ao Poder Legislativo, em cada uma das esferas da Federação, competirá a instituição de tributos e a edição de leis administrativo-tributárias – já que, tendo em vista o princípio da legalidade, a Administração Pública deve sempre ser regida por leis – o que configura a competência legislativa em matéria tributária em sentido estrito e no sentido administrativo-tributário.

Ao Poder Executivo caberá, além de sancionar as leis, impulsionar os procedimentos administrativo-tributários previstos em leis e também criar ou detalhar procedimentos e competências, por meio de normas legais (em hipóteses restritas) e principalmente infra-legais. Configura-se, assim, a competência administrativo-tributária que pode ser concebida em sua dimensão (i) normativa, como dever-poder de expedir normas infralegais que melhor especificam o conteúdo de leis e de normas legais em alguns casos; em sua dimensão (ii) executiva ou aplicativa, como dever-poder de aplicar a lei a casos concretos por meio de procedimentos e atos administrativos que constituem normas individuais e concretas; e ainda numa dimensão (iii) julgadora, que trata da habilitação conferida a determinados agentes para proferir decisões no âmbito de processos administrativo-tributários.

Ressaltemos que o exercício de algumas das funções aplicativas da lei do Poder Executivo, como já mencionamos, poderá se dar de modo centralizado ou descentralizado, inclusive neste último caso, mediante a atribuição de deveres a particulares, sempre respeitado o princípio da legalidade.

Ao Poder Judiciário caberá a construção de normas tributárias e administrativo- tributárias individuais e concretas em casos de controvérsias entre particulares e a Administração Pública, ou mesmo entre diferentes entre federados. Caber-lhe-á, ainda o exercício de controle da Administração Pública, a execução de obrigações e sanções tributárias; e ainda a construção de normas gerais e abstratas pela edição de súmulas vinculantes, decisões definitivas no controle concentrado de constitucionalidade<sup>167</sup> e outras espécies de decisões do Supremo Tribunal Federal e, em algumas hipóteses, também do Superior Tribunal de Justiça que, conforme o artigo 927 do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15, deverão ser observadas por juízes e tribunais.

Todas essas funções exercidas por órgãos dos três poderes revelam-se fundamentais para a efetividade da arrecadação tributária e para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. E sob essa ótica funcional do direito tributário fica evidente a natureza da atribuição de competências como a imputação de funções ou de deveres para os seus destinatários, o que requer a previsão de poderes apenas como instrumentalidade para o exercício destas funções,<sup>168</sup> e sempre de acordo com limites e parâmetros legais e constitucionais.

Tal perspectiva harmoniza-se com o teor da Constituição Cidadã e permite efetivar a premissa de que “todo poder emana do povo”,<sup>169</sup> servindo o conceito de competência, sempre fundado em norma constitucional, também para dispensar qualquer justificativa externa ao direito para o exercício de prerrogativas por qualquer agente

---

<sup>167</sup> Conforme dispõem o artigo 102, §2º e o artigo 103-A da Constituição Federal.

<sup>168</sup> “Então, posto que as competências lhes são outorgadas única e exclusivamente para atender à finalidade em vista da qual foram instituídas, ou seja, para cumprir o interesse público que preside sua instituição, resulta que se lhes propõe uma situação de dever: o de prover àquele interesse.

“Destarte, ditos poderes têm caráter meramente instrumental; são meios à falta dos quais restaria impossível, para o sujeito, desempenhar-se o dever de cumprir o interesse público, que é, a final, o próprio objetivo visado e a razão mesma pela qual foi investido nos poderes atribuídos” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 147).

<sup>169</sup> Constituição Federal, artigo 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: (...)

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

público. Só há poder na medida em que a lei o confere e sempre no intuito de viabilizar o exercício de uma função<sup>170</sup> e desta clara repartição de deveres/poderes para a consecução de interesses públicos entre diferentes agentes já advém um grau de segurança jurídica, ainda que formal.<sup>171</sup>

A segurança jurídica material enquanto garantia de efetividade do ordenamento jurídico na promoção de certeza e estabilidade do direito e na proteção de expectativas de confiança legítima dos contribuintes será resultado do modo em que serão exercidas essas competências/funções públicas em matéria tributária, que deve ser coordenado e consciente em relação à necessidade e ao dever de concretizar todos estes aspectos, concebido o contribuinte como colaborador ativo na execução de grande parcela da função tributária do Estado.

Observemos que quando o ordenamento jurídico atribui aos particulares o dever-poder de aplicar o direito para formalizar fatos tributários que eles próprios ou que terceiros praticam, ou o dever-poder de apurar e constituir créditos tributários, a sua atividade tem o condão de introduzir normas jurídicas individuais e concretas no ordenamento jurídico, alterando posições jurídicas segundo a previsão de normas gerais e abstratas, com efeitos perante os órgãos fazendários e toda a sociedade. Assim, essa atividade, plenamente regulada pelo direito, ou seja, fora do campo da autonomia da vontade, não configura apenas exercício de capacidade jurídica para assunção de deveres por meio de lei, mas enquadra-se perfeitamente no conceito de competência administrativo-tributária executiva, tal qual o apresentamos anteriormente.<sup>172</sup>

---

<sup>170</sup> “A concepção formal do próprio ato jurídico, como ato autorizado (ato de um sujeito capaz ou competente) conforme normas de competência, permite um modelo hierárquico do ordenamento que chega a prescindir (ou pelo menos a escondê-los) de critérios substanciais (como a força de impositividade do poder emanador) (...)” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 225).

<sup>171</sup> “Na segurança jurídica formal as regras de validade, procedimentos e observância das competências concorrem para a constituição das fontes do direito. A distribuição do poder faz-se de modo horizontal, com base no princípio da separação dos poderes legislativo, executivo e judiciário, mas também de modo vertical, pela hierarquia dos órgãos que se integram na estrutura do Estado” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 206).

<sup>172</sup> É elucidativa a distinção que Tercio Sampaio Ferraz Jr. apresenta entre os conceitos de capacidade e de competência: “Tais normas instituidoras de poder conhecem conteúdos e funções distintas. Assim, aquelas cujo conteúdo é o estabelecimento de um poder que chamamos de autonomia privada e cuja função é capacitar o sujeito a dar forma a suas relações jurídicas, de acordo com seus próprios interesses, nos marcos da ordem jurídica, instituem o que se chama de capacidade. Ou seja, a capacidade enquanto poder de auto-vincular-se é poder não qualificado (qualquer pessoa o tem), autônomo (é usado para obrigar a própria pessoa), é discricionário (exerce-se livremente) e é transferível (pode ser transmitido a outro sujeito).

Pugnamos que, do mesmo modo em que aos agentes públicos lhes são conferidos “poderes” instrumentais para o exercício de suas funções, faz-se necessário conferir aos contribuintes-colaboradores as condições necessárias para o bom cumprimento de suas atribuições. Este tema será aprofundado na segunda parte do presente trabalho, quando trataremos de estratégias para o incremento da segurança jurídica do particular-colaborador.

Nosso objetivo com a distinção apresentada entre as diversas manifestações ou espécies da competência tributária é evidenciar que o ordenamento autoriza os entes federados a, (i) por meio da atividade dos seus Poderes Legislativos, *decidir* sobre os elementos que conformarão as regra-matrizes de incidência de tributos e, (ii) por meio da atividade dos seus Poderes Legislativos e Executivos, *decidir* sobre a estrutura administrativa que deverá ser estabelecida no intuito de realizar os ciclos de positivação do direito tributário, seja do ponto de vista normativo (sucessivos atos de aplicação de normas abstratas que ensejarão normas individuais e concretas), seja do ponto de vista pragmático, de que se viabilize a justa arrecadação tributária, enquanto valor a ser concretizado pelo Estado.

Desse modo, a opção dos entes federados por outorgar competência administrativo-tributária aos particulares, decorre de decisões qualificadas de seus Poderes Legislativos e Executivos e consiste na atribuição do dever de decidir sobre o direito tributário e administrativo-tributário a ser aplicado diante de situações concretas, de modo a inovar o ordenamento jurídico com normas jurídicas individuais e concretas.

---

“De outro lado, temos as normas instituidoras de poder, cujo conteúdo é o estabelecimento do que se pode chamar de poder heterônomo e cuja função é capacitar o sujeito a dar forma a relações jurídicas de terceiros. Tais normas instituem o que então se chama competência. Ou seja, a competência enquanto poder de impor vinculações a terceiros é poder qualificado (conferido apenas a certos sujeitos), é poder que se exerce não para si próprio, mas para outro (heteronomia), é poder vinculado a certas condições (não se exerce livremente) e não é transferível (não pode ser transmitido, mas apenas delegado, isto é, quem delega uma competência não a perde)” (FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 160).

## 4.2 Competência legislativa em matéria administrativo-tributária dos entes federados

As competências tributárias em sentido amplo estão previstas principalmente no Título IV, Capítulo I, Seções de I a V da Constituição Federal, em que estão expressamente dispostos espécies de fatos sociais e econômicos que podem ser tributados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal e também os princípios gerais e limitações ao poder de tributar que participam da sua conformação, juntamente a todos os princípios relativos à Constituição Econômica e à proteção aos direitos fundamentais.

A partir dessas previsões, como já vimos, consagra-se o valor *arrecadação tributária* em nosso ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, se inicia a atribuição e a delimitação de funções voltadas à concretização desse valor e que devem ser exercidas de modo coordenado e coerente com os seus fundamentos constitucionais pelos seus destinatários.

Cada ente federado deverá instituir e arrecadar determinados tributos e o desempenho dessa função começa com o exercício da competência legislativa para criar os elementos das regras-matrizes de incidência tributária, ou seja, da competência legislativa em matéria tributária em sentido estrito.

Como vimos, ao lado da instituição de tributos é também fundamental que sejam estabelecidos os procedimentos que devem ser realizados pelos agentes fiscais e/ou pelos contribuintes para que se concretize a arrecadação tributária em consonância com os direitos fundamentais dos cidadãos, e eis aqui o conteúdo da competência legislativa em matéria administrativo-tributária.

Vale anotar que essa concepção de uma subdivisão da competência tributária em sentido amplo em competência tributária em sentido estrito e administrativo-tributária é útil para a compreensão sobre a possibilidade de atribuição de deveres administrativos, ou função administrativa, a particulares, ainda que os fatos tributários por ele praticados estejam ressaltados do âmbito da competência tributária em sentido estrito

dos entes federados, como ocorre no caso das imunidades tributárias,<sup>173</sup> por exemplo. O mesmo raciocínio se aplica ao caso de atribuições de deveres administrativos a terceiros que não realizaram fatos tributários, mas que podem possuir informações relevantes sobre eles,<sup>174</sup> úteis para o controle de sua ocorrência.

Compete, portanto, aos Poderes Legislativos<sup>175</sup> dos entes federativos, cada qual em sua alçada e sempre dentro dos limites de todas as ordens impostos pela Constituição, tomar decisões a respeito da configuração dos tributos que lhes foram reservados e também sobre a forma em que estes serão apurados e arrecadados<sup>176</sup>.

A estruturação das Administrações Públicas Tributárias e de suas estratégias para o cumprimento de suas funções começa com o exercício de atividade legislativa que dará sequência à instituição da cadeia de normas iniciada na Constituição Federal para estabelecer competências e procedimentos voltados à arrecadação tributária e à proteção de direitos dos contribuintes em suas relações tributárias com o Estado.

---

<sup>173</sup> Neste sentido, vide o teor do parágrafo único do artigo 194 do Código Tributário Nacional: “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”.

<sup>174</sup> Neste sentido, veja-se o disposto no artigo 197 do Código Tributário Nacional: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

<sup>175</sup> Não entraremos no mérito de como se processam as discussões políticas entre os membros dos Poderes Executivo e Legislativo, e que ensejam a criação e o conteúdo de tais leis, por se tratar de matéria que foge ao escopo do presente trabalho.

<sup>176</sup> Na redação original da Constituição de 1988, o artigo 84, VI previa a competência do Presidente da República para “dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei”.

A Emenda Constitucional nº 32, de 2001, mitigou essa prerrogativa determinando que a criação de Ministérios e órgãos da administração pública e a criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou o aumento de sua remuneração deverão ocorrer por meio de lei de iniciativa do presidente da República (artigo 61, §1º, II da CF).

O atual artigo 88 da Constituição reforça esse novo modelo determinando que a “lei disporá sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública” e a redação do artigo 84 assim ficou e permanece:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VI – dispor, mediante decreto, sobre:

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos;

Deve-se considerar que tais dispositivos aplicam-se por analogia aos Chefes dos Poderes Executivos dos Estados e Municípios.



Vale observar que a Constituição Federal prevê hipóteses de exercício de função legislativa atípica pelo Poder Executivo, por meio da edição de Medidas Provisórias e Leis Delegadas, em seus artigos 62 e artigo 68, respectivamente. Tendo em vista, porém, as restrições impostas pelo artigo 62, inciso III, §1º,<sup>177</sup> do e pelo seu artigo 68, §1º<sup>178</sup> que, inclusive, de modo idêntico vedam a possibilidade de utilização desses instrumentos legislativos para tratar de matéria reservada à lei complementar,<sup>179</sup> a sua utilização em matéria administrativo-tributária é possível, porém limitada.

A Constituição, no artigo 84, IV, ‘a’, também ressalva ao chefe do Poder Executivo a possibilidade de dispor por meio de decreto sobre a organização da Administração Pública, quando a sua medida não implicar um aumento de despesa, nem a criação ou a extinção de órgãos. Observemos que resta uma margem de autonomia para que o Poder Executivo organize e redistribua as funções de seus órgãos e busque uma maior eficiência na consecução de suas atividades.<sup>180</sup>

Como vimos, os entes federados, no exercício de sua competência tributária em sentido amplo, devem, além de instituir tributos, estruturar, por meio de leis e outros atos normativos, órgãos especializados e estabelecer suas respectivas competências, determinando as suas funções em relação a cada um desses tributos, no sentido de viabilizar a sua arrecadação, em conformidade com os princípios do ordenamento constitucional vigente.

---

<sup>177</sup> Constituição Federal, artigo 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. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (...) III – reservada a lei complementar;”

<sup>178</sup> Constituição Federal, artigo 68: “As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre (...)”

<sup>179</sup> O artigo 146 da Constituição Federal estabelece as hipóteses das matérias que devem necessariamente ser reguladas por Lei Complementar, dentre elas, o inciso III, alínea “b” fixa que cabe a este tipo de instrumento legal “III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”, com o que se apresenta uma restrição para que Medidas Provisórias ou Leis Delegadas regulem matéria administrativo-tributária.

<sup>180</sup> “Hoje, com a edição da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, ao inciso VI do artigo 84, da CF/88, estabeleceu-se a autorização à Administração para dispor, mediante decreto, sobre organização e funcionamento da Administração Federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos. Essa autorização, contudo, deve ficar circunscrita a regulamentação de matérias que regulem situações internas ao próprio Poder Executivo, ou seja, não se projetem sobre as esferas de direitos individuais do cidadão. Tais questões ‘interna corporis’ da Administração Pública, que não atingem direitos do cidadão, devem ser amplamente reguladas pela Administração, em razão do próprio poder hierárquico (...)” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 35).

Tendo em vista o princípio da legalidade que rege a Administração Pública,<sup>181</sup> sujeitando-a sempre ao que estabelece o Poder Legislativo, a lei poderá, além de estabelecer a estrutura organizacional voltada para a arrecadação tributária, determinar os procedimentos que deverão ser observados para esse fim. A exigência de lei será especialmente devida sempre que os modelos administrativos selecionados impliquem a atribuição aos contribuintes de parte da função administrativo-tributária do Estado, por meio da instituição de deveres administrativos.

O legislador de cada ente federado possui, portanto, um amplo grau de liberdade, obedecidos os parâmetros constitucionais, para a produção de normas gerais e abstratas em matéria administrativo-tributária, ainda que muitas vezes opte por não tratar detalhadamente da matéria.

De um ponto de vista funcional, o exercício dessas competências legislativas é o exercício de uma autorização jurídica para *decidir* sobre as melhores formas de concretizar o valor constitucional da arrecadação tributária e os direitos fundamentais relacionados com tal matéria. As discussões políticas e democráticas sobre esse tema efetivam-se no curso do processo legislativo, ao fim do qual se tem a lei como expressão desse dever-poder decisório sobre quais devem ser os procedimentos observados por determinados órgãos e agentes do Poder Executivo e/ou por determinados particulares para a arrecadação de cada tributo específico.

Cabe, portanto, ao legislador o início da concretização dos valores/princípios constitucionais, com a edição de seus atos decisórios emanados de processo legislativo democrático.

Normalmente, as leis tributárias brasileiras não são – nem poderiam ser – exaustivas em matéria procedimental. Cabe ao Poder Executivo em sede de regulamentação e edição de outros atos normativos, completar os desígnios legais, mas sempre à luz de seus limites.<sup>182</sup>

---

<sup>181</sup> Constituição Federal, artigo 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.

<sup>182</sup> Neste sentido o artigo 99 do Código Tributário Nacional dispõe que: “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

É importante observar que, no Brasil, como na maioria dos países, atualmente, grande parte da atividade administrativa relacionada com a arrecadação tributária é realizada por particulares.

Nesse sentido, o princípio da legalidade cumpre o seu mais relevante papel em matéria tributária em sentido estrito como em matéria administrativo-tributária ao determinar que não pode haver imposição de dever jurídico ou de obrigação a particulares sem fundamento em lei. Deixamos clara, desde já, portanto, a nossa posição sobre a impossibilidade de que uma norma infralegal venha a estabelecer, sem fundamento em lei prévia, procedimentos administrativos que impliquem em deveres para os particulares.<sup>183</sup>

Assim, o Poder Legislativo cumpre um importante papel em matéria de direito administrativo-tributário ao definir, com as suas decisões, as estratégias e os modelos administrativos para viabilizar a arrecadação tributária.

Já mencionamos, anteriormente, a importância e a centralidade que o conceito de obrigação tributária possui em nosso ordenamento jurídico tributário, em virtude do princípio da legalidade e do princípio da segurança jurídica que afastam a possibilidade de um estado de sujeição indeterminada dos contribuintes face ao Estado em matéria tributária. Tendo em vista essa proeminência do conceito de obrigação tributária, os procedimentos voltados à sua constituição – constituição dos créditos tributários dos entes federados – também assumem um caráter de centralidade em relação ao direito

---

<sup>183</sup> Sobre esta questão vale nos atentarmos para os comentários de Celso Antônio Bandeira de Mello: “Nos termos do art. 5º, II, ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’. Ai não se diz ‘em virtude de’ decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se ‘em virtude de lei’. Logo a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar”. E ainda que longa a citação vale conferir as suas observações em nota de rodapé: “Não se imagine que o art. 84, VI (...) confere ao Presidente da República uma esfera de liberdade que excepciona o que se disse. Ali se estatui que o Chefe do Executivo pode ‘dispor, mediante decreto, sobre: a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos’. É claro que a disciplina resultante do exercício desta competência não poderá implicar imposição a terceiros de obrigações de fazer ou deixar de fazer, pois a tanto se oporia art. 5º, II, já mencionado. Logo, o que o art. 84, VI, faculta é que o Executivo proceda, no interior *dos esquemas já legalmente traçados de maneira genérica*, quer no que atine a competências, quer no que atina à organização básica na lei formulada, a ulteriores subdivisões, isto é, partições, *na intimidade dos mesmos órgãos*, de tal sorte que as atribuições, já estatuídas em lei para aquele órgão, sejam internamente distribuídas, pois não pode criar órgãos novos nem extinguir os preexistentes. Competências outras não podem ser instituídas ex novo, pois, se o fossem, os poderes nela previstos, quando exercidos, gerariam para os assujeitados obrigações de fazer ou deixar de fazer em virtude de regulamento e não de lei” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 105-107).

administrativo-tributário e aos modelos estabelecidos em lei para a atuação da Administração Tributária.

Deste modo, se no caso do direito tributário em sentido estrito encontramos como conceito central o de obrigação tributária, no caso do direito administrativo-tributário, a sua centralidade possui dois focos: (i) o dos procedimentos e competências para a formalização e o controle sobre fatos tributários e sobre a constituição e adimplemento de créditos tributários e de deveres administrativo-tributários; (ii) o dos procedimentos e competências diretamente voltados a assegurar direitos dos contribuintes em matéria tributária.

Conforme veremos mais detidamente, o legislador, ao atribuir deveres administrativos aos contribuintes, especialmente no volume que se verifica atualmente em nosso ordenamento jurídico, finda por criar um modelo administrativo ordinário de constituição dos créditos tributários – em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação –, que se baseia em ampla participação e colaboração ativa dos contribuintes que, desse modo, passam a atuar com parcela da competência administrativo-tributária do Estado.

#### **4.3 Competência administrativo-tributária dos entes federados**

Cada tributo, tendo em vista as peculiaridades de sua natureza e outros fatores apreendidos em análises e discussões políticas, exigirá a criação de métodos, modelos e estratégias administrativas específicas para a sua arrecadação.

Tais métodos, como já vimos, começam a se delinear por meio de opções legislativas, deverão ser complementados dentro dos limites dessas opções e empregados pelos órgãos da Administração Pública Tributária no cumprimento de suas funções.

As competências administrativo-tributárias dos entes federados possuem três dimensões, que podemos denominar para fins didáticos de (i) normativa, que diz respeito à função de criação de normas infralegais que complementarão o sentido das leis administrativo-tributárias; (ii) executiva ou aplicativa, que envolve a habilitação conferida a órgãos da Administração Pública para aplicar a lei em casos concretos por meio da

edição de atos administrativos – normas individuais e concretas; e (iii) julgadora, que trata da habilitação conferida a determinados agentes para proferirem decisões no âmbito de processos administrativo-tributários.

Tácio Lacerda Gama observa que “compete, pois, à Administração Pública editar os atos normativos necessários à positivação das normas previstas em lei”,<sup>184</sup> e que o conceito de “aplicação da lei” pode ensejar diferentes modalidades de competência tributária, em sentido semelhante ao que acima expomos.<sup>185</sup>

Observamos no ordenamento jurídico-tributário que as normas infralegais expedidas pela Administração Pública cumprem um grande papel no sentido de conformar os procedimentos voltados à arrecadação tributária.

Como vimos, um dos escopos centrais do direito administrativo-tributário é a regulação da criação e da execução dos procedimentos voltados à constituição dos créditos tributários e a atribuição para determinados agentes da função de impulsionar estes procedimentos.

O Código Tributário Nacional estabeleceu sobre esta matéria a possibilidade de instituição por lei de três modelos procedimentais gerais, em seus artigos 147, 149 e 150, os chamados modelos de “lançamento por declaração”, “lançamento de ofício” e “lançamento por homologação”.

No lançamento por declaração, segundo o artigo 147, “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

---

<sup>184</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 248.

<sup>185</sup> São efetivamente atribuídas aos órgãos da Administração Pública: a competência para editar instrumentos introdutórios secundários, infralegais, voltados a prescrever, em termos analíticos, aquilo que a lei prescreve em termos sintéticos, e as competências cujo exercício enseja normas individuais e concretas, consubstanciadas em lançamentos de ofício ou em autos de infração.

Uma terceira espécie, por sua vez, poderia ser igualmente relacionada. Trata-se da competência jurisdicional atípica, por meio da qual os órgãos da administração pública assumem o encargo de aferir a regularidade da legislação e ‘dizer o direito em conflito’ que deve prevalecer no caso concreto. Trata-se de clara função jurisdicional, onde são assegurados: ampla defesa, duplo grau de jurisdição e formação de coisa julgada, nas situações em que favorável ao contribuinte” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 248-249).

Trata-se de um modelo que conta com a participação de particulares que deverão informar aos órgãos fazendários, em observância a procedimentos estabelecidos em lei e normas infralegais, a realização de fatos que correspondem a hipóteses de incidência tributária.

O chamado lançamento por homologação, segundo o artigo 150 do Código Tributário Nacional, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.” Esse é o modelo que, quando instituído, estabelece a maior participação dos contribuintes na função administrativo-tributária do Estado, já que competirá a eles a constituição de créditos tributários sem qualquer verificação prévia por parte de agentes da Administração Tributária<sup>186</sup>.

O lançamento por homologação, que preferimos designar por modelo colaborativo de constituição de créditos tributários, se conforma por uma cadeia de deveres administrativos, estabelecidos por lei e detalhados por normas infralegais, que são imputados aos contribuintes, e que em seu conjunto podem ser compreendidos como atribuição a esses de competência administrativo-tributária executiva.

Apesar de o Código Tributário Nacional aparentemente condicionar a produção de efeitos do ato de constituição de créditos tributários realizado pelo contribuinte à ulterior homologação de autoridade fiscal, o próprio ordenamento jurídico outorga às suas declarações de tributos desde a sua entrega,<sup>187</sup> o efeito da configuração de dívida líquida e certa, pronta a ser executada pela Fazenda Pública, tão logo ocorra o seu vencimento sem que se verifique pagamento.

---

<sup>186</sup> Sérgio André Rocha comenta o tema: “A figura do lançamento por homologação decorre do reconhecimento de que há deveres jurídico-tributários cujo adimplemento pelo sujeito passivo independe de prévia apuração e exigência por parte das autoridades fiscais, sendo as diversas condutas mencionadas no art. 142 (‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo’), as quais caracterizam a atividade de lançamento, realizadas pelo próprio contribuinte” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 303).

<sup>187</sup> Observemos que nem todas as declarações entregues pelos particulares tem a finalidade de constituição de créditos tributários. Existe uma série de declarações que servem tão somente para formalizar e informar ocorrência de fatos que podem ter relevância tributária e que tenham sido realizados pelos próprios sujeitos passivos ou por terceiros.

A homologação dessa atividade do sujeito passivo pelos órgãos fazendários na prática não acontece expressamente, e é contraditório considerar que a sua omissão importaria uma homologação tácita com o efeito de constituir créditos tributários que, em verdade, já foram constituídos pelas declarações dos sujeitos passivos na medida em que essas sirvam desde a sua entrega para a produção de título executivo em seus exatos termos.<sup>188</sup>

No caso desse tipo de modelo administrativo, as declarações de tributos às quais a lei atribua direta ou indiretamente esse efeito serão suficientes para a constituição de créditos tributários, atuando, neste sentido como veículos introdutórios de normas individuais e concretas.<sup>189</sup>

Voltaremos ao tema do modelo colaborativo de constituição de créditos tributários mais adiante.

O chamado lançamento de ofício está previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional como a forma de constituição do crédito tributário que é realizada diretamente por agentes da Administração Tributária quando assim for determinado por lei, como estabelece o seu inciso I, ou nas outras hipóteses dos seus demais incisos.<sup>190</sup>

O aspecto central do ato de lançamento tributário, desde a perspectiva do ciclo de positivação do direito, é a constituição da obrigação tributária, ou seja, a

---

<sup>188</sup> Sérgio André Rocha traz ainda pertinentes argumentos sobre essa questão: “Afirmar que a omissão fazendária constitui a exigibilidade do crédito tributário é uma contradição de termos. A omissão nada constitui, nada altera. A relevância da omissão estabelecida por norma jurídica serve apenas para se atribuírem os efeitos que cairão sobre o agente da conduta omissiva. Coisa bem diferente é afirmar que algo foi constituído em razão da conduta omissiva.

“Assim, a omissão fazendária no lançamento por homologação tem sim relevância jurídica, na medida em que dá nascimento à decadência do direito postestativo de fiscalização do recolhimento feito pelo contribuinte. Nada obstante, de forma alguma pode tal omissão ser alçada à categoria de lançamento tributário.

Ao que parece, o entendimento de que conduta omissiva constitui lançamento tributário é insustentável, correspondendo a figura do lançamento por homologação à situação em que a atividade de lançamento é transferida ao sujeito passivo (...), reservando-se à Fazenda Pública, como não poderia deixar de ser, a potestade de verificar se o lançamento feito pelo sujeito passivo se amolda às disposições do comando legal” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal*. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 304).

<sup>189</sup>“Numa visão exclusivamente normativa, façamos desde logo a distinção entre a norma consubstanciada pelo ato administrativo de lançamento tributário e aquel’outra posta como seu conteúdo ou objeto.

“A norma que configura o ato ou regra de conduta que o expediente visa a inserir no sistema tem feições internas diversas: enquanto a de lançamento é concreta e geral, a que reside em seu conteúdo é concreta, mas individual” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 418).

<sup>190</sup> Código Tributário Nacional, artigo 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;”

construção da norma jurídica tributária em concreto que determinará que um determinado sujeito deverá recolher um específico valor aos cofres públicos estaduais a título de tributo.

O modelo de constituição da obrigação tributária pelo lançamento de ofício, desde a perspectiva da aplicação do direito, ou seja, já considerada a validade da norma a ser aplicada, oferece um grau de segurança jurídica maior do que o lançamento por homologação, como veremos mais adiante.

Nesse tipo de lançamento, a colaboração do contribuinte para o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário é pequena. A sua participação poderá ser mais efetiva caso não concorde por alguma razão com o lançamento realizado pelo órgão fazendário, caso que em que deverá impugná-lo administrativa ou judicialmente, inaugurando uma eventual etapa de discussão, comprovação e argumentação que findará com a decisão do Poder Judiciário ou do órgão administrativo de julgamento pela manutenção ou pelo afastamento do lançamento.

Observamos que nos casos dos incisos II a IX do artigo 149,<sup>191</sup> o lançamento de ofício está previsto como ato a ser produzido em sede de controle de atividade administrativa, que foi ou deveria ter sido realizada previamente pelo contribuinte, por terceiro obrigado, ou por agente fiscal.

A partir desses modelos preconcebidos e autorizados pelo Código Tributário Nacional, os entes federados, por meio de leis, continuarão a estabelecer para cada tributo, tendo em vista as suas peculiaridades, cadeias normativas de procedimentos e de designação de órgãos e agentes competentes para executá-los, com o objetivo de constituição dos créditos tributários a ele relativos.

---

<sup>191</sup> Código Tributário Nacional, artigo 149: “(...) II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial”.



É comum que as leis tributárias brasileiras não sejam exaustivas em matéria procedimental. De fato, as leis são instrumentos normativos normalmente marcados pela abstração e não seria conveniente ou apropriado que entrassem no mérito de certas questões técnicas e organizativas concernentes ao exercício da função administrativa do Estado.

A partir da edição da lei tributária,<sup>192</sup> nasce a competência normativa da Administração Pública que, dentre outras funções, deverá continuar a cadeia de normas procedimentais para operacionalizar a constituição dos créditos tributários e a arrecadação dos montantes a eles correspondentes.

Como já vimos, o legislador ordinário poderá, no exercício de sua competência em matéria administrativo-tributária, optar pela instituição de modelos que envolvam mais ou menos a participação dos contribuintes em atividades administrativas, que configuram estratégias mais ou menos descentralizadas de Administração Pública.

É preciso considerar que da opção legislativa por um modelo administrativo descentralizado, especialmente com o amplo envolvimento de particulares, decorre uma pulverização dos centros de aplicação e interpretação do direito, instituindo-se uma verdadeira comunidade<sup>193</sup> de intérpretes e aplicadores. Defendemos que, diante da atribuição de função administrativo-tributária pelo ordenamento jurídico, os particulares foram alçados à condição de *intérpretes qualificados* do direito.

Mesmo a partir de uma análise meramente normativa e abstrata desse tipo de modelo, é possível verificar que ele precipita uma forte necessidade de criação de padrões uniformes de procedimentos – já que sempre há, potencialmente, diferentes formas

---

<sup>192</sup> “É, pois, o poder de fazer regulamentos, por exigência constitucional, deflagrado pela existência da lei” (ATALIBA, Geraldo. Decreto regulamentar no sistema brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 97, jul/set. 1969, p. 24. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32548/31364> (último acesso em 05/11/16, às 18h20).

<sup>193</sup> Peter Häberle defende a concepção de uma comunidade de intérpretes do direito constitucional por razões que perfeitamente servem para considerar a existência de uma comunidade de intérpretes do direito tributário, especialmente tendo em vista o seu amplo tratamento constitucional. Para o autor: “No processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição. (...) “Quem vive a norma acaba por interpretá-la (...). Toda atualização da Constituição, por meio da atuação de qualquer indivíduo constitui, ainda que parcialmente, uma interpretação constitucional antecipada” (HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta da constituição: contribuição para interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. Trad. MENDES, Gilmar Ferreira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 13-14).

de ação para atingir uma mesma finalidade; de publicação prévia de critérios interpretativos destinados aos agentes públicos e privados incumbidos do exercício de função pública, e também do estabelecimento de controles sobre a sua correta implementação pelos diversos agentes.

#### **4.3.1. Dimensão normativa da competência administrativo-tributária**

Como já mencionamos, as leis tributárias normalmente exigem a edição de normas complementares a serem expedidas pela Administração Pública que, dentre outras funções, devem detalhar procedimentos e competências a fim de organizar a estrutura administrativa para a sua fiel execução. Essa demanda deve ser atendida pela edição de atos infralegais no exercício de função normativa pela Administração Pública.

Naturalmente, e conforme alerta Geraldo Ataliba, “só cabe regulamento em matéria que vai ser objeto de ação administrativa ou desta depende. O sistema só requer ou admite regulamento, como instrumento de adaptação ou ordenação do aparelho administrativo, tendo em vista, exatamente, a criação de condições para a fiel execução das leis.”<sup>194</sup>

A doutrina administrativista muitas vezes alcunha essa competência normativa da Administração Pública como “poder regulamentar”, mas a expressão não é satisfatória, tanto porque a figura do regulamento não esgota o seu objeto,<sup>195</sup> quanto porque

---

<sup>194</sup> ATALIBA, Geraldo. Decreto regulamentar no sistema brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 97, jul/set. 1969, p. 28. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32548/31364> (último acesso em 05/11/16, às 18h20).

<sup>195</sup> Maria Sylvia Zanella di Pietro prefere a expressão “poder normativo”: “Normalmente, fala-se em poder regulamentar; preferimos falar em poder normativo, já que aquele não esgota toda a competência normativa da Administração Pública; é apenas uma de suas formas de expressão, coexistindo com outras (...)” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 91). Antonio Carlos Amendola entende que existe um conceito estrito e outro lato para a expressão “regulamentação tributária”: “Dessa maneira, estão incluídos no conceito de ‘regulamentação tributária’ o regulamento em sentido estrito e os atos administrativos normativos da Administração Tributária com atributos normativos, ou seja, que tenham caráter deontico, constituindo um ‘dever-ser’ que afete o contribuinte, com traços de abstração, generalidade e impessoalidade, mas sem a capacidade de inovar o ordenamento jurídico (...). Tais atos deve ser dotados de publicidade, para que o contribuinte possa conhecê-los” (AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2010, p. 61).

ela trata mais da atribuição de um dever,<sup>196</sup> diante da necessidade de criação dessas normas do que de um poder.

A função normativa da Administração Pública está estabelecida na Constituição Federal, em seu artigo 84, inciso IV, que atribui ao Presidente da República – e que se aplica por analogia aos Chefes dos Poderes Executivos estaduais e municipais – o dever de “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”, e também, em matéria tributária, no artigo 99 e no artigo 100, inciso I do Código Tributário Nacional.<sup>197</sup>

Além disso, o artigo 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal estabelece que compete aos Ministros de Estado “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”.

Segundo o texto constitucional, pois, a competência normativa da Administração Pública, além dos casos de cabimento de medidas provisórias e de leis delegadas, deve ser exercida por meio desse rol restritivo de instrumentos normativos, quais sejam, decretos regulamentares e instruções ministeriais, a serem produzidos respectivamente pelo Chefe do Poder Executivo e por seus Ministros – ou agentes em função equivalente, no caso dos Estados e Municípios.<sup>198</sup>

---

<sup>196</sup> “Costuma-se referir a atribuição regulamentar conferida ao Chefe do Poder Executivo designando-a como ‘poder regulamentar’. Embora de uso corrente e moente, a expressão é infeliz. Melhor seria designar tal atribuição como ‘dever regulamentar’, pois o que o Chefe do Executivo tem é o dever de regulamentar as leis que demandam tal providência, e não meramente um ‘poder’ de fazê-lo” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 357). Na mesma esteira observa Amendola: “não se trata de um ‘poder’ ou de uma ‘faculdade’; há, isso sim, um genuíno dever de regulamentar, em observação aos princípios da igualdade e da eficiência, razão pela qual a própria Constituição Federal, no artigo 84, IV, não faz alusão a um ‘poder’, mas sim a uma ‘atribuição’, a uma função. Logo, tal dispositivo constitui uma norma de competência impositiva” (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, p 64).

<sup>197</sup> Código Tributário Nacional, artigo 99: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.” E artigo 100: “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

<sup>198</sup> Conforme salienta Heleno Taveira Torres: “Quando a Constituição atribui competência normativa ao Poder Executivo, limita-se à indicação de poucos instrumentos introdutórios de regras, afora aqueles que compõe o processo legislativo (medida provisória e leis delegadas – vide artigo 59, CF), a saber i) quando atribui ao Presidente da República, no artigo 84, inciso IV, competência para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, referendados sempre pelos ministros competentes da respectiva área de atuação (artigo 87, parágrafo único, inciso, I, CF), nos limites da legalidade, sob pena de serem sustados pelo Congresso Nacional (artigo 49, inciso V), quando exorbitem tal poder regulamentar. Ademais, ii) quando prescreve que compete ao ministro de Estado “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos” (artigo 87, parágrafo único, inciso II, CF)” (TÓRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do

As normas expedidas no exercício dessa competência complementam o conteúdo das leis administrativo-tributárias e mostram-se fundamentais para a concretização da arrecadação tributária, em conformidade com princípios constitucionais. Elas continuam a cadeia de normas de competência<sup>199</sup> e procedimentos iniciada pela Constituição Federal, e já continuada por leis, detalhando para cada tributo a forma em que se dará a constituição dos créditos tributários, o seu recolhimento, e também formas para assegurar direitos dos contribuintes oriundos de suas relações tributárias como o direito à orientação, à compensação e ao ressarcimento de tributos, dentre outros.

Diante da instituição, por lei, de um tributo e das linhas gerais dos modelos administrativos estabelecidos para sua arrecadação, surge a necessidade da edição de normas infralegais pela Administração Pública com a finalidade de (i) organizar a função administrativa pela atribuição de competências específicas, de acordo com parâmetros legais; (ii) definir padrões uniformes de procedimentos; (iii) complementar o sentido de conceitos utilizados nas leis com especificações técnicas; (iv) fixar critérios interpretativos sobre conceitos legais para orientação de agentes fiscais e particulares, dentre outras.

Vale comentar que entre os doutrinadores do direito tributário é tema controvertido se é possível, ou não, a utilização de conceitos indeterminados nas leis tributárias.

Representa uma das correntes dessa controvérsia Alberto Xavier, que refuta essa possibilidade ao defender que o legislador deixa de decidir previamente sobre o alcance das normas que edita, com o que incorreria em uma indevida delegação de poder quando utiliza nos textos legais conceitos indeterminados. Segundo o autor, esses conceitos seriam “porosos, dotados de *vagueness*, *fuziness*, *open texture* que, pela sua

---

imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 232).

<sup>199</sup> “Sem competência legislativa constitucional, não existe lei prévia apta a ensejar o exercício legítimo do poder regulamentar tributário. (...) O fundamento lógico e subjacente do poder de expedir regulamentos em sentido é a necessidade de o Executivo aplicar a lei previamente editada pelo Poder Legislativo de forma isonômica e eficiente. (...) Trata-se do primeiro ato de execução da lei, que é exercido em abstrato” (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, p. 63-64).

vaguidade e imprecisão, podem constituir um instrumento de competência de decisão, permitindo à Administração ou ao juiz uma atividade criadora do Direito.”<sup>200</sup>

Em sentido semelhante, Misabel Derzi defende que: “O princípio da especificação conceitual – que costuma ser denominado, impropriamente, de tipologia ou tipicidade – diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo mínimo imposto ao legislador, matéria indelegável.”<sup>201</sup>

Essa concepção parte de que os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária exigiriam que os textos legais fossem dotados de clareza e determinação.

Por outro lado, há autores, como, por exemplo, Ricardo Lobo Torres, que defendem que certo grau de imprecisão e ambiguidade será sempre inerente à linguagem e que, portanto, a utilização de conceitos em certa medida indeterminados é inevitável.<sup>202</sup>

Entendemos que, ainda diante da verdade de que certa margem de indeterminabilidade estará sempre presente em qualquer conceito ou palavra, não se pode

---

<sup>200</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 28. Em outra passagem, afirma o mesmo autor: “O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19).

<sup>201</sup> Segue a autora: “O modo de pensar tipológico, ao admitir leis ‘em branco’, ou notas legais conceituais renunciáveis, apenas indicativas para o intérprete e aplicador da norma, reduz substancialmente a segurança, a certeza e a previsibilidade, em favor de criativas concepções administrativas ou judiciais. Por meio desse modo de pensar, a chamada interpretação econômica e a cláusula geral antielisiva encontrariam plena justificação. Igualmente as presunções, somatórios e pautas de valores poderiam ser adotados pela Administração Fazendária, sem possibilidade de contraste com a lei, pois o modo de pensar tipológico reside, exatamente, na possibilidade discricionária de uma multiplicidade de caracterizações” (DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 222).

<sup>202</sup> “Supera-se também a crença tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida (...) Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 425-426).

afastar o dever do legislador de produzir normas claras e estabelecer previamente, no mais que possível, os critérios de decidibilidade a serem utilizados pelo aplicador do direito, especialmente quando do conteúdo da lei decorrerem obrigações a particulares.

O princípio da legalidade é uma das maiores conquistas da sociedade moderna e que guarda em si os valores da democracia e da segurança jurídica, que são basilares no Estado Democrático de Direito. Portanto, ao Poder Legislativo caberá sempre firmar os critérios para a instituição de tributos e de deveres administrativos a serem exigidos dos cidadãos. No entanto, conforme observa Amendola, no mundo atual, diante da complexidade da vida e dos fatos sociais e econômicos, em alguns casos, o conteúdo “de lei ou de medida provisória, não consegue estabelecer o regramento tributário almejado de uma forma completa, atribuindo-se à regulamentação um papel complementar relevante.”<sup>203</sup>

Continua o mesmo autor mais adiante comentando que “para que não haja uma delegação violadora da legalidade fiscal, os referidos padrões contidos em conceitos indeterminados devem ter uma densidade mínima, caso contrário haverá uma inversão hierárquica (...).”<sup>204</sup>

Anotemos ainda, que muitas vezes os conceitos utilizados pelo legislador somente serão apreendidos como ambíguos ou indeterminados nos processos dinâmicos de aplicação do direito, quando se verifique a possibilidade concreta de mais de uma compreensão possível e razoável a seu respeito.

Caberá ao Chefe do Poder Executivo, portanto, por meio da edição de normas infralegais, sempre que se verifiquem “zonas cinzentas” para a interpretação, especificar melhor os conceitos legais, sem ultrapassar os seus limites. Evidentemente, tal adstrição ao conteúdo da lei por atos infralegais poderá ser controlada pelo Poder Judiciário.<sup>205</sup>

---

<sup>203</sup> 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, p. 12.

<sup>204</sup> 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, p. 75-76.

<sup>205</sup> Por exemplo, em decisão proferida no RE n. 343.446-SC, julgado em 20.03.2003, o Supremo Tribunal Federal admitiu a complementação de conceitos legais por regulamento. Nesse caso a lei previu como critério para a utilização de distintas alíquotas para a contribuição para o Seguro de Acidentes de Trabalho os

A especificação de conceitos ambíguos e indeterminados presentes nas leis é frequentemente uma necessidade para conferir aos particulares segurança jurídica enquanto certeza, cognoscibilidade, previsibilidade do direito e vedação ao arbítrio. Consideremos que estes parâmetros são ainda mais fundamentais quando aos particulares é atribuído o dever de interpretar o direito tributário para construir normas individuais e concretas que a eles mesmos sujeitarão.

Num modelo administrativo descentralizado em que há a atribuição de competência administrativo-tributária aos particulares, surge como corolário necessário um direito desses à orientação.

Se a lei e as normas infralegais, juntamente aos mecanismos de consulta e educação fiscal, não cumprem esse papel de orientação, o particular, obrigado a interpretar o direito, se vê numa situação de risco institucionalizado de ter afastada a sua interpretação em sede de fiscalização tributária com a aplicação de pesadas sanções sem que houvesse ao menos condições prévias para o exercício seguro de sua função administrativo-tributária.

Essa insegurança por falta de orientação deve ser mitigada por meio de esforço dos órgãos da Administração Pública Tributária em evidenciar, de pronto, os critérios interpretativos que serão por eles adotados especialmente em sua atividade fiscal. Com isso, a sua atividade normativa cumpre o papel de fomentar a segurança jurídica do particular-colaborador uma vez, que com ela, conforme observa Roque Antonio Carraza, é reduzido “discrecionariamente, o campo de ação que lei lhe traça, dando a todos um maior grau de certeza, quanto às providências que adotará, em cada caso concreto.”<sup>206</sup>

---

conceitos de “atividade preponderante” e “risco de acidente de trabalho ‘leve’, ‘médio’ ou ‘grave’” e determinou que “O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento das empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes”.

<sup>206</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. 137. Também corrobora essa concepção Saldanha Sanches: “A orientação administrativa vai preencher o espaço que a previsão legal não ocupou, concretizando as orientações fundamentais da norma, criando as regras de funcionamento e aplicação, porventura demasiado minuciosas para deverem estar contidas num texto legal. “E nessa medida a orientação administrativa vai assegurar uma segurança jurídica de segundo grau, ao divulgar uma certa orientação que pode assim preencher a relativa abertura da pré-determinação legal, permitindo ao contribuinte, como acima deixámos assinalado, a escolha antecipada de um comportamento: acatamento da orientação administrativa ou impugnação dos actos dela resultante.” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 166). Também observa Amendola, que: “(...) os limites inerentes à lei a impedem de proporcionar a segurança jurídica de forma plena, sendo que a regulamentação tributária também fica

Como veremos no próximo capítulo, encontra-se ainda no âmbito da competência administrativo-tributária normativa de certos órgãos da Administração Pública o dever de produzir normas por meio de respostas a consultas protocoladas por particulares que possuem dúvidas acerca da aplicação do direito tributário ou administrativo-tributário em situações concretas. Essa atividade de consultoria tributária, inclusive, pode muito laborar em favor da segurança jurídica dos particulares-colaboradores, tendo em vista a especificidade de seus objetos que deve suscitar respostas precisas e eliminar dúvidas.

Naturalmente, para que produzam esse efeito devem ser atendidos pelas consultas fiscais, bem assim em toda atividade normativa da Administração Tributária os princípios da imparcialidade, moralidade e eficiência, com o oferecimento de orientações e respostas a consultas, que sejam claras, imparciais e oferecidas em tempo compatível com a dinâmica das atividades empresariais, profissionais e sociais que ensejam a aplicação do direito.

#### **4.3.2. Dimensão executiva da competência administrativo-tributária**

Tendo em vista que as normas jurídicas gerais e abstratas para incidirem em situações concretas exigem a atuação do ser humano que realize os atos de sua aplicação, é fundamental a previsão, por parte do ordenamento jurídico, de normas que atribuam a um determinado agente a competência para realizar esses atos.

A competência administrativo-tributária executiva consiste assim na habilitação para a realização das atividades de aplicação do direito para a promoção da incidência de normas tributárias em sentido estrito ou administrativo-tributárias.<sup>207</sup>

---

incumbida de trabalhar para proporcionar previsibilidade jurídica” (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, p. 82).

<sup>207</sup> “Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 141-142).



Adotamos no presente trabalho a perspectiva de que um evento do mundo só ingressa e produz efeitos perante o ordenamento jurídico tributário, uma vez que descrito em linguagem competente que o converterá em fato jurídico. Tal formalização de fatos exige a interpretação do direito e o preenchimento do antecedente de normas individuais e concretas com dados da realidade referidos nos critérios da hipótese de incidência ou antecedente de norma geral e abstrata. Ao lado disso, para que o direito atinja o seu escopo de regular condutas sociais, faz-se necessária a imputação da consequência jurídica que o ordenamento estabelece abstratamente para aquele tipo de fato, o que também exige a interpretação e a aplicação dos critérios do consequente da regra-matriz de incidência normativa.

O dever de realizar essas atividades atribuído a agentes privados ou públicos, como temos buscado demonstrar no decorrer desta tese, constitui função de interesse público e, portanto, competência administrativo-tributária executiva.

Como veremos no próximo capítulo, atualmente grande parcela dessa competência administrativo-tributária executiva é atribuída a particulares,<sup>208</sup> inclusive para, na maior parte das vezes, ordinariamente constituírem os créditos tributários a que fazem jus as Fazendas Públicas, por meio da imposição de deveres administrativos.

---

<sup>208</sup> Tácio Laceda Gama denomina esse tipo de competência dos particulares de “competência tributária privada”, e a assim a conceitua: “Definimos competência tributária privada como a aptidão jurídica, modalizada como obrigatória, imputada aos contribuintes para fazer incidir normas, direta ou indiretamente, relacionadas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos. Numa frase: é a competência atribuída ao contribuinte para aplicar a norma tributária ao caso concreto. E com isso não falamos, apenas, das normas que determinam o dever de pagar o tributo, mas sim de todas as demais, relativas aos deveres instrumentais, sanções, confissões de dívidas, adesões a programas especiais de parcelamento, entre outros” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 259-260). No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho: “Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta, vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, fixando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas, não é assim no direito brasileiro. Basta soabirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também o cumprimento da prestação pecuniária. “Diga-se de passagem, aliás, que tem havido crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil como em outros países que seguem o modelo do direito continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 383).

Permanece no âmbito da competência administrativo-tributária executiva de agentes fiscais o dever de realizar lançamentos de ofício de tributos nas hipóteses legais de seu cabimento, de fiscalizar e controlar as atividades de aplicação do direito realizadas pelos particulares e a sua observância de obrigações tributárias e deveres administrativos, e ainda de produzir atos de constituição de créditos tributários substitutivos quando aqueles produzidos pelos particulares se encontrarem eivados de vícios ou mesmo não tiverem sido praticados.

Também é parte dessa espécie de competência o dever de aplicar sanções aos particulares, quando verificado o inadimplemento de tributos ou de deveres administrativo-tributários, e também o dever de realizar os atos de cobrança dos valores devidos a título de tributos e multa.

Parte da doutrina entende que a competência para fiscalizar e exigir tributos deve ser denominada como *capacidade tributária ativa*,<sup>209</sup> no entanto, consideramos que essas atividades se enquadram no conceito de competência administrativo-tributária executiva tal qual o apresentamos. Trata-se de funções diferentes daquelas exercidas pelo legislador no exercício de competência legislativa tributária que lhe são, inclusive pressupostas, naturalmente, mas ainda assim, são funções, exercício de dever-poder juridicamente atribuído.

No próximo capítulo, trataremos das atividades que configuram o conteúdo das habilitações para o exercício das competências administrativo-tributárias executivas.

#### **4.3.3. Dimensão julgadora da competência administrativo-tributária**

A Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, prevê, em benefício dos particulares, o direito de petição aos “Poderes Públicos” como

---

<sup>209</sup> Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, prefere o termo “capacidade tributária ativa” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 229). Heleno Taveira Torres também utiliza a expressão: “Constituído o “sujeito ativo”, por lei, como titular do exercício das competências administrativas – função administrativa tributária – para a exigibilidade do tributo, designa-se o seu poder como capacidade tributária ativa” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 466). Já o Código Tributário Nacional, em seu artigo 194, fala de “competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”, a ser regulada por lei.

forma de provocação de instâncias de controle da atividade da Administração Pública pelos seus próprios órgãos, no sentido de verificação de sua legalidade e da regularidade do exercício de funções públicas – especialmente para a proteção do cidadão contra ilegalidades e abuso de poder.

Nesse sentido, o processo administrativo fiscal funciona como uma esfera de discussão e controle sobre a legalidade e a regularidade da atuação das Administrações Públicas Tributárias. Esses processos, iniciados por provocação dos particulares interessados ou de ofício, serão julgados por agentes legalmente investidos de competência administrativo-tributária julgadora.

No capítulo 9º do presente trabalho, será aprofundada a função dos processos administrativo-fiscais e de seus julgadores perante o ciclo de positivação do direito tributário.

## **5. CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO - PROCEDIMENTOS, ATOS DE DECISÃO E CONTROLES**

### **5.1 Aplicação da norma tributária em sentido estrito geral e abstrata ou construção da norma de incidência tributária individual e concreta**

O sistema tributário brasileiro, enquanto sistema de normas voltadas à concretização da arrecadação tributária e ao mesmo tempo à proteção de direitos fundamentais dos cidadãos, tem nos institutos da obrigação tributária e dos deveres administrativo-tributários dois de seus conceitos centrais.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional fixa taxativamente a possibilidade da instituição desses dois tipos de imputação de deveres aos particulares, ao estabelecer que “a obrigação tributária é principal ou acessória”.

Em virtude disso, a arrecadação tributária deve ocorrer não de modo arbitrário e imprevisto, diante de qualquer situação da vida, ainda que reveladora de capacidade contributiva por parte dos contribuintes, mas será devida diante da formação de obrigações tributárias e de deveres específicos, segundo critérios e procedimentos previamente estabelecidos em lei.

Tal exigência, decorrente do princípio da legalidade, fomenta a segurança jurídica de um lado enquanto previsibilidade sobre os termos das relações tributárias entre o Estado e os particulares, pois permite ao contribuinte conhecer previamente as potenciais consequências tributárias dos fatos sociais e econômicos que realiza e assim planejar e programar as suas atividades.

Por outro lado, a legalidade fomenta a segurança jurídica enquanto afasta a existência de um estado de sujeição ao arbítrio na criação e cobrança de tributos, ou na instituição de técnicas perniciosas de arrecadação. Estabelece que todos os tributos e os procedimentos para a sua arrecadação devem ser criados e cancelados pelo crivo democrático do legislador.

No entanto, enquanto a previsão em lei dos critérios para a formação de obrigações tributárias é uma exigência constitucional inafastável, ela por si não garante a segurança jurídica da dinâmica do direito a ser promovida nos atos de aplicação dessas mesmas leis, motivo pelo qual o ordenamento deve também, como o faz, estabelecer parâmetros e controlar a conformidade constitucional e legal dos atos e procedimentos de aplicação do direito tributário. Essa é, como vimos, uma das principais funções do sistema de normas administrativo-tributárias.

Precisamos considerar que a incidência sobre os fatos da vida a que aludem as normas tributárias em sentido estrito não acontece de modo automático, mas por meio de atos de decisão e de aplicação do direito em procedimentos juridicamente regulados que os introduzem no sistema jurídico e lhe imputam consequências.

O ordenamento jurídico configura-se como um peculiar sistema de linguagem cujo fechamento operacional é fundamental para o cumprimento de seu escopo de reduzir a complexidade das relações sociais. Tal fechamento diz respeito à demarcação de seus limites em relação aos demais sistemas sociais (político, econômico...) com os quais convive e à existência de critérios próprios para a introdução de novos elementos em seu corpo.

Nesse sentido, cada fato com relevância para fins tributários ocorrido em específico tempo e espaço, ou cada obrigação tributária com os seus respectivos sujeitos ativo e passivo e montante determinado, somente passam a existir no ordenamento jurídico quando descritos em linguagem competente nos documentos legalmente previstos para a sua juridicização.

Antes disso, perante o sistema de direito positivo há meros fatos da vida exteriores a ele e normas jurídicas que preveem obrigações abstratas que por si só não têm o condão de obrigar nenhum sujeito.

Friedrich Müller, em sua teoria estruturante,<sup>210</sup> chega a concluir que na realidade não há outra espécie de norma em um ordenamento jurídico senão aquela das que se constroem diante de casos concretos, ou seja, que não haveria normas abstratas.

---

<sup>210</sup> João Maurício Adeodato aborda a questão: “Friedrich Müller, cuja hermenêutica, que chama de metódica jurídica estruturante (...) defende a tese de que só na norma decisória é que efetivamente se constitui a norma

É interessante essa concepção na medida em que as normas que efetivamente obrigam algum sujeito determinado são as individuais e concretas. Mas trata-se de posição extremada. Devemos considerar no ordenamento a existência de normas abstratas,<sup>211</sup> que determinam a formação de obrigações em diferentes fases dos ciclos de posituação do direito e que, inclusive, são passíveis de ser abstratamente controladas, por exemplo, em sede de controle de constitucionalidade.

As normas gerais e abstratas oferecem critérios materiais e formais para a construção em linguagem competente de fatos jurídicos tributários e de suas respectivas consequências jurídicas e demandam a figura do aplicador do direito para efetuar essa construção que consubstanciará norma individual e concreta.

Em suma, o direito faz-se conhecido, válido e vigente, por meio da edição dos textos legislativos, que podem ser complementados por textos de normas infralegais. No entanto, não existem no ordenamento jurídico deveres jurídicos ou direitos subjetivos enquanto houver apenas normas jurídicas gerais e abstratas postas. Tal espécie normativa não implica na imputação de deveres ou na criação de relações jurídicas específicas, mas apenas no estabelecimento de critérios para a sua formação no ato de sua aplicação.<sup>212</sup>

---

jurídica, isto é, não cabe falar em norma jurídica em abstrato. Esse processo Müller denominou ‘concretização’ da norma jurídica, o qual se insere em um fenômeno mais amplo da linguagem humana, podendo a sua ser considerada uma teoria linguística do direito” (ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 223). Sobre a “metódica estruturante” de Müller, ver: MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 56 e ss.

<sup>211</sup> “Parece-nos perfeitamente justificada e coerente a adoção das qualidades “abstrato” e “concreto” ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo. (...) Levando em conta tais considerações, a relação jurídica será geral ou individual, reportando-se o qualificativo ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, P. 139).

<sup>212</sup> Paulo de Barros Carvalho observa que as normas gerais e abstratas possuem critérios para a formalização de fatos jurídicos e para a imputação de suas consequências quando da realização, pelo seu aplicador, da incidência normativa: “O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontológica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como sequência lógica e não cronológica, há de manter-se, também em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da consequência da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata, temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a

Para que haja relação jurídica – e, portanto, direitos e deveres jurídicos recíprocos entre sujeitos –, é imprescindível a construção de uma norma individual e concreta.<sup>213</sup>

O direito, portanto, enquanto previsão legal, não atinge diretamente os eventos sociais e econômicos aos quais alude genericamente, mas exige sempre a constituição de fatos em linguagem jurídica e o estabelecimento formal e em concreto do conteúdo de suas consequências jurídicas.<sup>214</sup> E essa atividade de aplicação do direito é regulada pelo direito administrativo tributário.

Neste sentido, para cada hipótese de incidência tributária, ou norma tributária em sentido estrito, o ente federado competente estabelece procedimentos e agentes competentes para a formalização do fato impositivo a que alude essa norma e para a determinação da respectiva consequência jurídico-tributária, o que equivale à formação de uma relação jurídico- tributária, ou seja, de uma obrigação tributária em concreto.

A identificação da ocorrência de um fato impositivo e a sua tradução em linguagem competente pode se dar por diferentes modelos de procedimentos que podem envolver mais ou menos a participação dos particulares e que podem, na prática, se apresentar, de modo mais ou menos complexo.

---

prescritividade inerente à linguagem jurídica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 142).

<sup>213</sup> Nesse sentido, comenta de Paulo de Barros Carvalho: “Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital pra a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008).

<sup>214</sup> Mais uma vez, veja-se a lição de Paulo de Barros Carvalho: “Em rigor; não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para, tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer; a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de uma norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, 422). A visão desse autor coaduna nesse ponto com a de Friedrich Müller: “O texto da norma não ‘contém’ a normatividade e a sua estrutura material concreta. Ele dirige e limite as possibilidades legítimas e legais da concretização materialmente determinada do direito no âmbito do seu quadro. Conceitos jurídicos em textos de normas não possuem ‘significado’, enunciados não possuem ‘sentido’ segundo a concepção de um dado orientador acabado. Muito pelo contrário, o olhar se dirige ao trabalho *concretizador ativo* do ‘destinatário’ e com isso à *distribuição funcional dos papéis* que, graças à ordem jurídico-positiva do ordenamento jurídico e constitucional, foi instituída para a tarefa da concretização da constituição e do direito.” (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41).

Quanto mais complexo for o sistema de normas materiais e procedimentais a serem aplicadas, tanto mais complexa é atividade de aplicação, sendo que muitas vezes é demandado ao aplicador manejar uma infinidade de textos normativos legais e infralegais, de conceitos jurídicos determinados, ou não, de informações sobre fatos relevantes que não raramente estão dispersas em uma grande quantidade de documentos e registros.

De todo modo, é por meio desses atos de aplicação do direito que se desenvolvem os seus ciclos de positivação e que o ordenamento jurídico pode atingir os seus fins de um ponto de vista pragmático.

Assim, enquanto o conteúdo das obrigações tributárias são o aspecto central do direito tributário em sentido estrito, os procedimentos e as competências que ensejarão a sua formação são objetos centrais do direito administrativo-tributário – ao lado dos procedimentos diretamente voltados à promoção de direitos dos contribuintes.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, descreve a atividade de lançamento tributário como aquela que compete privativamente à autoridade administrativa, que é vinculada e obrigatória (§1º do artigo 142), e que consiste em “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.”

A despeito de o lançamento realizado pelos agentes fazendários não configurar o único modo de constituição de créditos tributários vigente em nosso ordenamento jurídico,<sup>215</sup> o escopo do procedimento descrito nesse artigo retrata itens que devem necessariamente ser observados nessa função.

---

<sup>215</sup> “Com base na leitura desse preceito normativo [do artigo 142 do Código Tributário Nacional], a doutrina tradicional é no sentido de que apenas pelo lançamento é que se constitui o crédito tributário. Quando se diz ‘compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento’, a leitura que se faz não é apenas que a autoridade administrativa tem competência privativa para lançar; se diz também – e acho que aqui reside o grande equívoco – que a constituição do crédito tributário só se faz pelo lançamento. Ou seja, não se constitui o crédito tributário a não ser com a participação do Estado. “Essa é a doutrina tradicional e isso tem gerado consequências importantes no plano da jurisprudência. De uns tempos para cá – e acho que foi Professor Paulo de Barros Carvalho quem inaugurou um modo diferente de interpretar esse dispositivo –, por força até mesmo de novas técnicas de arrecadação de tributos impostas pela realidade e pelo desenvolvimento dos negócios, não se tem dado uma interpretação assim tão estrita a



Em síntese, a atividade de aplicação da norma de incidência tributária consiste em, a partir dos critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) de uma regra-matriz de incidência<sup>216</sup> abstrata, construir uma norma tributária em sentido estrito, individual e concreta que, numa visão esquemática, apresente:

No antecedente:

(i) A descrição da ocorrência de um fato que possua concretamente as características daquele apresentado por uma norma abstrata de incidência tributária (critério material);

(ii) A referência ao momento em que se considera ocorrido aquele fato (critério temporal);

(iii) A referência ao local onde se considera ocorrido aquele fato (critério espacial);

E no consequente:

(i) A informação sobre a quem é devido o tributo em virtude da realização do fato e quem o deve (critério pessoal);

(ii) O valor do tributo devido (critério quantitativo).

A síntese dessa atividade, que é possível graças ao esforço de grandes doutrinadores e do próprio legislador do Código Tributário Nacional, no sentido de fixar-lhe os parâmetros fundamentais, não reflete, no entanto, as dificuldades que frequentemente nela estão implicadas.

---

este dispositivo. Esse dispositivo diz sim que o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal, mas dele não se pode deduzir de modo absoluto que apenas o lançamento constitui o crédito tributário. É possível uma outra leitura, de que o lançamento é atividade privativa do Fisco, sim, mas o lançamento não é necessariamente o único modo de constituir o crédito tributário, ou seja, de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, calculando o valor” (ZAVASCKI, Teori Albino. A participação do contribuinte na formação do crédito tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, 2007, p. 411).

<sup>216</sup> Sobre a teoria da regra-matriz de incidência ver: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, P. 530 e ss.

Vejam apenas a título de exemplo, algumas questões e desafios que, na prática, envolvem o preenchimento de cada um desses critérios da regra-matriz de incidência.

**a. Dificuldades na apreciação do critério material**

Nenhum indivíduo que esteja habituado com a realidade da apuração de tributos deverá discordar que identificar se um fato é tributável e a que título ou sob que regime, nem sempre é uma tarefa fácil.

Muitas vezes será preciso perscrutar e entender a legislação de diferentes entes federados e até de outros países, além de convenções internacionais, para primeiro fixar o conteúdo de uma norma geral e abstrata.

Por outro lado, em relação ao fato concreto, a sua constituição pode se dar não em um ato isolado, mas pode envolver uma série de variáveis fáticas e jurídicas que implicam a análise de diversas operações e documentos.

Além disso, ainda que construída a norma geral e abstrata tributária em sentido estrito, a definição sobre se um fato do mundo corresponde aos seus critérios de incidência pode ter que se dar diante de diferentes opções interpretativas razoáveis, o que exigirá por parte do intérprete a decisão sobre que opção deverá prevalecer.

O princípio da legalidade e o seu corolário princípio da especificação conceitual exigem que os fatos relevantes para fins tributários estejam claramente previstos nos textos legais. No entanto, como já vimos, a linguagem e as palavras nas quais ela se expressa sempre possuem um grau de indeterminação, e o seu sentido pode variar diante das diferentes concepções e pré-compreensões de seus intérpretes.

Seja por esse limite ínsito a qualquer sistema linguístico, seja por deficiência dos textos legislativos na seleção e articulação de conceitos, frequentemente os textos legais que preveem a incidência tributária apresentam zonas cinzentas.

Por exemplo, em relação à incidência do Imposto sobre a Renda, nem sempre é clara a definição legal sobre se uma determinada receita ou acréscimo patrimonial se enquadra na sua hipótese de incidência, ou se determinada despesa é

dedutível de sua base de cálculo e se, portanto, deve ser levada em consideração para a apuração.

O mesmo ocorre em relação à abrangência do conceito de faturamento para incidência de PIS e a COFINS,<sup>217</sup> ou de industrialização ou beneficiamento para a incidência de IPI, e assim sucessivamente.

Não raramente algumas circunstâncias a respeito de fatos que são materialmente idênticos à descrição da norma de incidência modificam a sua natureza para fins tributários. Por exemplo, se uma mercadoria é produzida e vendida para uma empresa domiciliada fora do Brasil, pode ocorrer a hipótese de imunidade tributária<sup>218</sup> que afastará a tributabilidade do fato. No entanto, discute-se se essa imunidade alcança toda a cadeia que envolve a produção da mercadoria a ser exportada ou se somente diz respeito à venda final para o mercado estrangeiro.<sup>219</sup>

Também no que diz respeito ao alcance de imunidade prevista no artigo 150, VI, 'd' da Constituição Federal, discute-se se ela abrangeria o livro eletrônico; se a imunidade aos templos de qualquer culto, do artigo 150, VI, 'b' alcança os cemitérios; se a receita auferida com a venda de mercadorias por certas entidades sem fins lucrativos é tributável, dentre outras inumeráveis discussões.

Implicam ainda dificuldades para os particulares-colaboradores o fato de que não raramente os próprios entes federados não têm claro e divergem entre si sobre quem possui a competência para tributar determinadas atividades econômicas, tendo em

---

<sup>217</sup> Podemos dar o exemplo da discussão sobre se o deságio na aquisição de prejuízo fiscal de terceiro deve ser considerada receita tributável pelo IRPJ, PIS e COFINS. Sobre o tema ver acórdão do CARF nº 1301001.718, de 26 de novembro de 2014.

<sup>218</sup> “Portanto, com a entrada em vigor desta Emenda Constitucional [n. 42], as pessoas, enquanto praticam operações de exportação de mercadorias ou prestam serviços de transporte e de comunicação a destinatários localizados no exterior, não podem ser alvo de ICMS” (CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 437).

<sup>219</sup> Por exemplo, Roque Carraza entende que a imunidade alcançaria toda a cadeia: “A imunidade alcança também o transporte, ao longo do território nacional, até o ponto de embarque para o exterior: a) das próprias mercadorias (autotransporte); e b) de mercadorias de terceiro, ainda que por força de um contrato oneroso. “Em relação a esta última hipótese esclarecemos que não estamos aludindo à prestação do serviço de transporte internacional, autonomamente considerado, que sempre reputamos a salvo do ICMS mas sim à prestação onerosa do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal que leva produtos industrializados ao porto ou aeroporto, de onde seguem para o exterior. Tais serviços de transporte não passam de atividades-meio, necessárias à concretização da exportação (atividade-fim), devendo, por isso, receber o mesmo tratamento tributário a ela dispensado” (CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 440).

vista a possibilidade do seu enquadramento conceitual em diferentes hipóteses de incidência tributária.

Há famosas discussões a respeito, por exemplo, se a comercialização de *softwares* constitui prestação de serviço ou venda de mercadoria para fins de identificação se serão devidos ICMS ou ISS.<sup>220</sup> Semelhante conflito de competência existe sobre se constitui prestação de serviço ou mercadoria a produção de embalagens por encomenda também para fins de tributação pelo ICMS ou ISS.<sup>221</sup>

#### **b. Dificuldades na apreciação do critério temporal**

Conforme demonstra Heleno Taveira Torres, o tempo do direito não é o tempo ontologicamente ou convencionalmente considerado, mas é um tempo próprio,<sup>222</sup> razão pela qual é sempre preciso perscrutar os textos legais para construir a temporalidade jurídica de um fato.

Aprender o recorte temporal que o direito atribui a uma situação da vida exige, portanto, a interpretação jurídica e o cotejo com dados documentais sobre o fato, o que nem sempre é tarefa simples.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

---

<sup>220</sup> Sobre este tema o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que “O fornecimento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS”. Neste sentido o RESP, 814075/MG, julgado em 12/02/2008.

<sup>221</sup> Sobre a questão, foi concedida em 13/04/11 medida cautelar pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 4.380 MC/DF, com eficácia *ex nunc* até o julgamento final da ação para, conforme ementa do acórdão: “reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinada à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS”.

<sup>222</sup> “O homem encontra no tempo a fonte de suas maiores inseguranças. Existir é coincidir em uma temporalidade contínua na qual somente por uma interpretação do ‘tempo’ pode-se definir o ‘agora’, o ‘passado’ e o ‘futuro’. O tempo interpretado equivale à constituição em linguagem daquela ontologia que é o ‘ser no tempo’, pois, como diz Heidegger, só a ‘temporalidade possibilita a unidade da existência’. O direito organiza essa unidade de medida e, por cortes hermenêuticos, ‘cria’ o ‘tempo público’ e ‘ordena’ o viver no tempo” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012).

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (...)”

Há, no entanto, fatos tributáveis que expressam atividades que se sucedem no tempo e outras que produzem efeitos prolongados, sendo difícil a apreciação sobre o momento em que se verificam as condições impostas pelos incisos I, II do citado dispositivo. Para essa verificação, além disso, faz-se muitas vezes necessária a interpretação de normas jurídicas de natureza civil em cotejo com normas tributárias, sendo que há, não raro, divergências doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da melhor interpretação.

No caso do ITBI, por exemplo, prolongou-se por anos a discussão sobre o momento em que se deve considerar ocorrido o fato tributário, se quando for concluído o negócio jurídico de compra e venda do imóvel, ou se somente quando realizado o registro do título no registro de imóveis.<sup>223</sup>

Observemos, ainda, que no caso da constituição de créditos tributários deve ser aplicada a norma vigente ao tempo da realização dos fatos<sup>224</sup> que lhe dão causa de existir, o que pode ser desafiador em casos de fatos complexos ou de controvérsias sobre a revogação de normas.

### **c. Dificuldades na apreciação do critério espacial:**

Especialmente em cenário de economia globalizada e de difusão do comércio e da atividade profissional realizada em meio eletrônico, determinar o local de ocorrência de um fato econômico pode ser uma tarefa particularmente árdua.

---

<sup>223</sup> O Superior Tribunal de Justiça posicionou-se sobre o tema em 13/02/01, com o julgamento do RESP 253364/DF:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIÁRIO - (C. CIVIL, ART. 530).

A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C. Civil, Art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria Ordenamento Jurídico."

<sup>224</sup> Código Tributário Nacional, artigo 144: "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

É muito comum que as atividades econômicas que configuram prestação de serviços ou produção e comercialização de mercadorias envolvam a participação simultânea ou sucessiva de diferentes empresas ou de estabelecimentos de uma mesma empresa que estão alocados em diversas partes do mundo ou em diferentes municípios e estados brasileiros.<sup>225</sup>

Essa é uma dificuldade com a qual convivem os entes federados e os diferentes países que querem defender o seu direito de arrecadação uns frente aos outros em casos de conflitos de competência. Mas é preciso considerar também que tais conflitos possuem um impacto direto sobre a atividade dos contribuintes-colaboradores, o que dificulta e torna mais arriscada a atividade que lhes é atribuída de constituir as suas próprias obrigações tributárias.

Vale observar que, para além de causarem por si uma dificuldade para os contribuintes, os conflitos de competência são reveladores de dificuldades que lhes são preexistentes, quais sejam: em certas ocasiões, interpretar a legislação para identificar o local que deve ser considerado como o do acontecimento do fato tributário é um desafio, o que repercute diretamente no preenchimento do critério pessoal da norma de incidência individual e concreta.

#### **d. Dificuldades na apreciação do critério pessoal**

O chamado critério pessoal da regra-matriz de incidência diz respeito, na norma abstrata, às referências para a identificação dos sujeitos ativo e passivo das obrigações.

Em relação ao sujeito ativo, todos os desafios para a apreciação dos critérios material e espacial previamente abordados podem refletir-se em dificuldades para identificar a quem é devido determinado tributo.

Já em relação ao sujeito passivo, aqui temos mais um tópico onde residem grandes discussões em matéria tributária.

---

<sup>225</sup> Veja-se, por exemplo, a discussão sobre o local onde se considera ocorrida a prestação de serviço de análises clínicas por laboratório quando parte das atividades são realizadas em um município, e parte, em outro, que foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP 1.439.753/PE, julgado em 06 de novembro de 2014.

Por exemplo, em relação ao ICMS, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 4º, estabelece que é contribuinte desse tributo “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Observemos que, aqui, a utilização do conceito indeterminado de “habitualidade” na atividade de circular mercadorias pode dar ensejo a controvérsias na sua caracterização em situações concretas e mesmo tem sido afastado em âmbito administrativo e judicial no caso de importação de mercadorias.<sup>226</sup>

Retornam aqui também controvérsias sobre o alcance das imunidades e das isenções tributárias, além de grandes dificuldades em matéria de caracterização de hipóteses de solidariedade, responsabilidade e substituição tributária.

#### **e. Dificuldades na apreciação do critério quantitativo**

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência refere-se à base de cálculo e às alíquotas que devem ser utilizadas para fins de apuração dos montantes das obrigações tributárias relativos a cada atividade, o que, conforme comenta Saldanha Sanches, constitui um “momento essencial na gênese da obrigação tributária”.<sup>227</sup>

Também nesse tópico residem grandes dificuldades no que diz respeito à constituição dos créditos tributários dos entes federados.

Em relação à identificação das alíquotas a serem utilizadas em cada caso, por exemplo, faz-se necessário, muitas vezes enquadrar produtos e serviços em listas estabelecidas por textos normativos, o que pode ser particularmente problemático em casos de produtos e serviços com natureza peculiar e/ou inovadora.

---

<sup>226</sup> Vide, por exemplo, o RESP nº 1203099 / RS, julgado em 08/10/2010.

<sup>227</sup> “O procedimento de determinação da dívida de imposto tem, como um estágio que antecede necessariamente a aplicação da taxa do imposto, uma operação de quantificação do facto tributável ao qual vai ser aplicada a taxa: e esta operação de quantificação constitui um momento essencial na gênese da obrigação tributária” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 169).

Já a apuração da base de cálculo de tributos representa, ao menos no que diz respeito às grandes empresas, sempre um grande desafio.

Além de demandar a compreensão de intrincadas normas de incidência, é preciso interpretar e aplicar diferentes espécies de normas contábeis, civis, societárias, além de manejar distintos regimes tributários para diferentes tipos de atividades, ou relativos a diferentes destinatários da atividade econômica do sujeito passivo. Faz-se necessário entender e aplicar conceitos jurídicos, além de regimes de creditamento sobre os quais as inúmeras controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias revelam a complexidade, dentre tantas outras dificuldades.

A quantidade de normas e de documentos que necessitam ser construídos e examinados num processo de apuração de tributos pode ser efetivamente muito grande e implicar atividades bastante complexas.

**f. Outras dificuldades envolvidas na aplicação das normas de incidência e das normas administrativo-tributárias**

Vale observar que a interpretação e a aplicação das regras-matrizes de incidência tributária para a construção de normas individuais e concretas se concretiza sempre por meio de procedimentos e formas jurídicas a serem observados por agentes públicos e particulares.

Além das dificuldades relacionadas à construção do conteúdo dos créditos tributários, portanto, o manejo desses procedimentos que, quando realizados por particulares, se apresentam na forma de deveres administrativos, impõe os seus próprios desafios.

Além do volume de atividades que implicam e que por si podem representar um ônus para os seus destinatários, a observância de tais procedimentos estabelecidos em deveres administrativos também requer a aplicação de suas próprias regras-matrizes de incidência, o que igualmente exige interpretação do direito e decisão pelo seu aplicador.

Tendo em vista a sua importância no contexto do presente trabalho, trataremos mais profundamente sobre este tema no tópico a seguir.



## 5.2 Deveres administrativos ou de colaboração atribuídos aos particulares

Para que possam promover a arrecadação tributária, além da instituição de tributos, os entes federados necessitam estabelecer modelos administrativos voltados à sua efetividade,<sup>228</sup> por meio da previsão de procedimentos e da distribuição de funções que impliquem a constituição dos créditos tributários mediante a sua quantificação e o preenchimento dos demais itens da regra-matriz de incidência, além daqueles previstos para o seu recolhimento.

Esses modelos administrativos são selecionados em primeira instância pelos Poderes Legislativos de cada ente federado, por meio do exercício de competência legislativa em matéria administrativo-tributária, e podem apresentar-se como sistemas centralizados ou descentralizados, mais ou menos colaborativos, tendo em vista o envolvimento em diferentes níveis da participação de particulares como colaboradores da Administração Pública.

Sabemos que os fatos do mundo ocorrem em circunstâncias únicas e irrepetíveis de tempo e de espaço e se exaurem no tempo. O direito, portanto, é incapaz de incidir sobre os fatos em si, mas ele pode determinar a obrigatoriedade de relato desses fatos em documentos legais, com o que têm nascimento os fatos jurídicos propriamente ditos.<sup>229</sup>

Os entes federados estabelecem, então, para os particulares deveres de colaboração. Determinam que eles registrem a ocorrência de fatos relevantes, realizados por eles mesmos ou por terceiros, em documentos fiscais e contábeis, hoje, na maior parte das vezes de modo digital, com o que se fixa a sua competência para a formalização –

---

<sup>228</sup> “As obrigações formais ou instrumentais instituídas no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos, designadas pelo nosso Código Tributário Nacional, de obrigações acessórias, têm enorme importância e se justificam pela necessidade de darmos efetividade à tributação. A instituição dessas obrigações deve se dar sob a perspectiva do princípio da capacidade de colaboração” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 77).

<sup>229</sup> “O fato jurídico como todo fato, esgota-se em sua ocorrência. O que fica para além do fato é a linguagem que fala do fato. O fato, após sua ocorrência, só é cognoscível por intermédio da articulação linguística que o descreve. Sem linguagem que fale do fato, o fato não existe. Daí inferir-se a importância técnica dos deveres instrumentais no controle fiscal. Os deveres instrumentais obrigam o contribuinte a realizar controles contábeis, emitir notas, guias, i.é, faz com que estes descrevam os fatos tributários sobre suportes físicos específicos (formulários, livros padronizados, etc.). Prescrevem, em verdade, a criação de sistemas linguísticos que permitam o acesso denotativo ao fato jurídico tributário” (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 99).

tradução em linguagem jurídica – de eventos que, isoladamente ou em conjunto, poderão ser causa de incidência tributária.

Outros deveres administrativos determinam aos particulares o envio de informações sobre as suas próprias atividades e sobre as de terceiros relacionados, que serão relevantes para a controlabilidade desses fatos por meio de cruzamentos de dados pelos sistemas informáticos das Administrações Tributárias.

Mas, além de tudo isso, no modelo administrativo-tributário colaborativo, são também atribuído aos particulares deveres administrativos que implicam a aplicação das normas tributárias em sentido estrito (regras-matrizes de incidência tributária) para fins de apuração e constituição de créditos tributários relacionados também a fatos praticados por eles próprios ou por terceiros, já por eles devidamente registrados.

Observamos em nosso ordenamento jurídico que, em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação tributária dos três níveis de entes federados (Imposto de Renda, CSLL, IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS...), existe a opção pela instituição deste modelo administrativo que é chamado de lançamento por homologação, ou seja, aquele em que aos particulares incumbe a constituição dos créditos tributários e o seu adimplemento espontâneo, sem a verificação prévia por parte de agentes fiscais.

Esse modelo está previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional e formula-se, como já vimos tratando, por meio da atribuição aos particulares das chamadas obrigações acessórias, ou deveres instrumentais, ou, como preferimos, deveres administrativos ou de colaboração.

Desde que estabelecidos por lei e de acordo com certos parâmetros, os deveres administrativos encontram respaldo na atribuição de competências tributárias aos entes federados pela Constituição Federal, tendo em vista a sua importância para a concretização do valor constitucional *arrecadação tributária*, e também a sua consonância com o princípio da solidariedade.<sup>230</sup> Além disso, está prevista a sua instituição no Código Tributário Nacional em seu artigo 113, *caput* e §2º que define o seu conteúdo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

---

<sup>230</sup> A Constituição Federal estabelece, em seu artigo 3º, inciso I, que um dos objetivos fundamentais da República é “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Essa possibilidade de atribuição de deveres administrativos aos particulares decorre então da própria competência constitucional tributária em sentido amplo dos entes federados, e que se desdobra, como vimos, em competência legislativa em matéria tributária em sentido estrito e administrativo-tributária.

A atribuição aos particulares de funções colaborativas, em tal contexto, conforma competência administrativo-tributária executiva para aplicar o direito a situações concretas por meio do cumprimento de deveres administrativos que consubstanciam, portanto, atribuição de parcela da função administrativo-tributária do Estado.

Convém, entretanto, antes seguirmos tratando do tema, esclarecer o que designamos, como expressões sinônimas, por “deveres administrativos” ou “deveres de colaboração ou cooperação”, que são aqueles deveres imputados a particulares, pessoas físicas e jurídicas, no interesse da concretização de valores constitucionais como arrecadação tributária, isonomia tributária e todos aqueles que informam o sistema constitucional tributário.

São deveres que atribuem aos particulares, portanto, o exercício de função cujo resultado interessa não somente a eles próprios, em sua esfera privada, mas interessam a toda a coletividade, configurando, portanto, função que atende a interesse público.

O conteúdo desses deveres administrativos é bastante variado. Encontramos no ordenamento jurídico, por exemplo, deveres de: (i) produzir e arquivar documentos fiscais como notas fiscais que registram as suas operações comerciais; (ii) efetuar registros e produzir livros contábeis segundo exigências especificamente fiscais;<sup>231</sup>

---

<sup>231</sup> “Além da manutenção dos livros cuja confecção já é determinada pelas leis civis e comerciais, ainda têm os contribuintes, conforme o caso, de elaborar livros fiscais e de mantê-los, todos, bem como os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, ‘até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam’. (art. 195, parágrafo único, do CTN), E basta passarmos os olhos pela legislação de cada um dos entes políticos para verificarmos que não faltam essas obrigações de natureza não contributiva, de que são exemplo: o Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR), o Livro de Apuração de

(iii) apurar e constituir créditos tributários; (iv) produzir e entregar declarações de tributos; (v) suportar fiscalizações tributárias; (vi) fornecer informações e documentos no âmbito de fiscalizações tributárias; (vii) atuar como substituto ou responsável tributário e efetuar retenções de tributos na fonte relativas a fatos tributários realizados por terceiros; (viii) fornecer informações sobre terceiros.

Observemos que os artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional tratam, respectivamente, da sujeição passiva das obrigações tributárias em sentido estrito e dos deveres administrativo-tributários. O responsável por recolher tributo em virtude da realização por terceiro de fato tributário é considerado, então, na forma do artigo 122, inciso II, sujeito passivo da obrigação tributária em sentido estrito<sup>232</sup>. É o caso, por exemplo, da empresa responsável por fazer a retenção na fonte do ISS de um serviço que contratou. A obrigação de recolher o valor retido aos cofres públicos a título de ISS pode ser do tomador do serviço, se assim for estabelecido em lei, ainda que o fato tributário tenha sido realizado pelo prestador e que o ônus econômico relativo ao tributo seja por ele suportado. Nesse caso, o objeto da relação jurídica que se estabelece entre o responsável pela retenção e o sujeito ativo é o tributo a ser recolhido.

Paralelamente, esse mesmo sujeito poderá ocupar, além disso, o polo passivo de relação administrativo-tributária e figurar como sujeito passivo de dever administrativo, se a lei assim o estabelecer. Seguindo o exemplo anterior do tomador de serviço, além de recolher o valor do tributo aos cofres públicos (obrigação tributária em sentido estrito), a ele pode ser atribuído o dever administrativo de quantificar e constituir o respectivo crédito tributário e produzir e apresentar declaração de retenção de tributos na fonte ao Fisco competente.

Devemos observar que o cumprimento de cada uma dessas exigências, naturalmente exige a interpretação do direito e demanda a realização de atos de sua

---

IPI, o Livro de Apuração de ICMS, o Livro de Registro Especial do ISSQN, o Livro Registro de Inventário, o Livro Registro de Entradas e Saídas, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o Livro Registro Permanente de Estoque, o Livro de Movimentação de Combustíveis, o Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, o Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, o Livro-Caixa – Carnê-Leão e o Livro Caixa da Atividade Rural” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 66).

<sup>232</sup> Considere-se que, em virtude do disposto pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional, o responsável deve possuir vínculo com o fato tributário.

aplicação, razão pela qual atualmente os particulares foram alçados à condição de intérpretes qualificados do direito<sup>233</sup>.

Além do mais, para o exercício dessas funções administrativas, especialmente no caso das pessoas jurídicas, os particulares necessitam criar estruturas internas muitas vezes complexas e custosas, além de incorrer em diversos outros custos de conformidade. Os custos desse aparelhamento dos particulares configuram um modo de colaboração indireta para o fomento das receitas estatais, uma vez que implicam uma economia nas despesas públicas pela privatização de funções administrativas. Trataremos mais adiante sobre esses custos de conformidade.

Primeiramente, vale comentar que a designação do instituto que aqui denominamos como “deveres administrativo-tributários”, ou simplesmente “deveres administrativos” ou “deveres de colaboração”, é motivo de controvérsias na doutrina<sup>234</sup>, em âmbito nacional e internacional.

O Código Tributário Nacional utiliza a expressão “obrigações acessórias”, criticada por muitos autores, como Paulo de Barros Carvalho,<sup>235</sup> que prefere a expressão “deveres instrumentais” e outros a defendem como Souto Maior Borges.<sup>236</sup>

Entendemos que nem uma nem outra expressão traduz tão bem o seu real conteúdo como as expressões “deveres administrativos” ou “deveres de colaboração”<sup>237</sup>, já

---

<sup>233</sup> Notemos também que qualquer ato administrativo produzido por um agente administrativo, ainda que potencialmente passível de revisão pelo judiciário, deve ser considerado como o fruto de uma interpretação autêntica do direito. Entendemos que o que define uma interpretação como autêntica é o fato de ela ser produzida por agente competente em hipótese prevista por norma jurídica de competência. Assim, quando o próprio ordenamento jurídico atribui a alguém a função de decidir sobre o direito a ser aplicado a um caso concreto, ele deve ser considerado como um intérprete autêntico, seja ele agente público ou privado, pois a sua interpretação produz efeitos e altera o ordenamento jurídico, ainda que esteja sujeita a posteriores revisões por instâncias de controle.

<sup>234</sup> Caio Takano demonstra que não se trata de mera questão terminológica e apresenta diferentes propostas doutrinárias para a concepção da natureza jurídica dos chamados “deveres instrumentais”, como prefere o autor. (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 79 e ss).

<sup>235</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 302.

<sup>236</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>237</sup> Leandro Paulsen também utiliza a expressão “deveres de colaboração” e comenta: “No âmbito do Direito Tributário, os deveres de colaboração estão presentes em um número enorme e crescente de obrigações acessórias instituídas para que as pessoas facilitem informação ao fisco quanto às suas próprias operações e de terceiros, emitam documentos e mantenham registros. Também se revelam em obrigações instituídas para

que as imputações desses deveres aos particulares, especialmente no montante<sup>238</sup> com que convivemos atualmente, implicam, como dissemos, uma atribuição de função administrativa, uma vez que deslocam a sua posição de simplesmente “pagadores de tributos”, para uma posição ativa de colaboradores nos modelos de aplicação do direito tributário.

As duas expressões propostas laboram a favor de uma tomada de consciência por parte dos operadores do direito em relação à natureza da atividade decorrente desses deveres, e afastam, inclusive, o efeito psicológico e retórico que pode decorrer das expressões “obrigação acessória” ou “dever instrumental”, de que se está tratando de um instituto de importância secundária, como sugerem as palavras “acessória” e “instrumental”.

Na verdade, tal tema não pode de modo algum ser considerado como secundário, tendo em vista o seu grande impacto na sociedade e na relação entre Estado e

---

que participem da arrecadação, realizando apurações, retenções e repasses relativos a tributos devidos por outras pessoas com as quais estejam vinculadas ou realizem negócios” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014). Saldanha Sanches também emprega a mesma expressão e a conceitua, criticando o uso pela legislação portuguesa da expressão “obrigações acessórias”: “Por deveres de cooperação ou deveres de colaboração (*Mitwirkungspflicht compliance*) entendemos o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto, de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investificação e determinação dos fatos fiscalmente relevantes.

“Fazendo com que, ao lado das prestações fiscais pecuniárias, surja uma complexa teia de prestações não-pecuniárias, que se destinam a tornar possível a determinação exacta das primeiras.

“No ordenamento fiscal português tais deveres de cooperação são designados nos textos normativos por obrigações acessórias ou obrigações declarativas acessórias. Mas esta terminologia não é feliz” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56 e 57). A Receita Federal do Brasil em página de seu *site* na internet com o título de Educação Fiscal, também manifesta entendimento acerca do aspecto colaborativo das relações tributárias: “No mundo contemporâneo, não há como se falar em sociedade sem impostos. Sem o pagamento dos impostos, a realização dos próprios direitos fundamentais é impossível. A tributação, então, deve ser compreendida como um dever de cooperação que possibilita a atuação estatal nas suas mais diversas áreas, especialmente na vida social e econômica das pessoas” (Acesso em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal> (Último acesso em 05/11/16, às 16h18).

<sup>238</sup> “A deslocação sistemática de fases e sectores do procedimento de determinação, liquidação, e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares, veio criar um corpo de normas com características especiais, tendo sempre como destinatários os particulares – os sujeitos passivos das obrigações fiscais – e cujo cumprimento é assegurado por variados tipos de sanções administrativas ou penais.

“(…) Não foi introduzida apenas um ou outra norma avulsa criando um dever de prestar excepcionalmente não-pecuniário, mas um corpo de normas com crescente importância no ordenamento jurídico-tributário e que são as que criam deveres de cooperação ou de colaboração” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56).

particulares.<sup>239</sup> Não existe, sob nenhum aspecto, singeleza na atribuição de um dever administrativo a um particular, já que com ele se atribui parte da função administrativo-tributária do Estado.

Recentemente, Éderson Garin Porto lançou a excelente obra intitulada “A colaboração no direito tributário”, em que defende uma mudança de paradigma na concepção das relações tributárias, que devem ser compreendidas como relações colaborativas.

Estamos de pleno acordo com a necessidade dessa revisão paradigmática no mesmo sentido em que o referido autor,<sup>240</sup> entretanto, não nos baseamos nos mesmos fundamentos por ele propostos para a concepção dos deveres de colaboração entre o Fisco e os contribuintes e, inclusive, utilizamos a expressão “dever de colaboração” de modo diverso.

Garin Porto defende a apropriação pelo Direito Tributário de conceitos do Direito Privado relacionados ao instituto das obrigações, quais sejam os de deveres “instrumentais, funcionais ou anexos”, relacionados, por exemplo, ao dever das partes, nas relações de direito privado, de observar certos padrões de conduta e de agir de acordo com a boa-fé objetiva.<sup>241</sup>

---

<sup>239</sup> “The tax system constitutes one of the major interfaces between citizens and state in any country so how taxes are administered may affect not only the political future of the government of the day but also, more fundamentally, public trust in government. Tax administration may thus play a critical role not only in shaping economic development but in developing an effective state” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 23. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32)).

<sup>240</sup> Por fundamentos distintos, estamos em consonância com o Garin Porto em que “Promovendo-se a atualização da relação jurídica de Direito Tributário para as concepções mais modernas, perceber-se-á que as partes devem buscar a colaboração e a cooperação mútua, já que estão caminhando no mesmo sentido e não em direções opostas” (PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, Garin Porto, p. 15).

<sup>241</sup> “Se no âmbito privado, há muito se sustenta que as partes devem guardar respeito à boa-fé, exigindo-se certo padrão de conduta dos integrantes deste liame jurídico, não se afigura coerente sustentar que a relação de Direito Tributário não deva observar certas pautas de conduta e que as partes não devam prestigiar a boa-fé objetiva. Pois se esta afirmação estiver correta, como se pretende demonstrar no desenvolvimento do trabalho, será fácil perceber que os sujeitos da relação jurídica obrigacional tributária devem observar certos deveres chamados pela doutrina de Direito Privado como “instrumentais, funcionais ou anexos” (PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 15).

Os deveres anexos mencionados pelo autor seriam, portanto, um terceiro gênero para além daqueles da “obrigação tributária” e da “obrigação acessória”<sup>242</sup> que, de modo simétrico ao instituto similar do direito obrigacional privado, não estariam necessariamente previstos em lei e configurariam deveres diversos como de os “informação, guarda diligente de documento ou coisa, omissão de certas condutas prejudiciais à contraparte ou, simplesmente, um comportamento leal”, dentre outros.<sup>243</sup>

A nossa concepção dos deveres de colaboração dos particulares é diferente. Entendemos que o princípio da legalidade cumpre o seu mais importante papel ao vedar a exigência em face dos particulares de deveres e obrigações que não decorram expressamente de lei, com o que evita o arbítrio e a insegurança de um estado de sujeição permanente e indefinida dos particulares às exigências da Administração Pública.

Consideramos que a opção do artigo 113 do Código Tributário Nacional, por determinar que as obrigações ou deveres dos particulares podem ser *tributárias em sentido estrito* ou *administrativo-tributários* – ou na terminologia do Código “obrigações principais” e “acessórias” –, é taxativa, vedando um terceiro tipo de deveres a serem exigidos dos contribuintes, muito menos sem a presença de lei. Entendemos que esse é o entendimento que melhor coaduna com os princípios da legalidade e da segurança jurídica e evita a criação de justificações para que sejam exigidos deveres dos contribuintes sem autorização legal expressa ou impostas sanções arbitrárias pelo seu descumprimento.

---

<sup>242</sup> “Não é demasiado frisar que a proposta desta investigação não é renomear os institutos vigentes. Não se pretende fustigar a obrigação principal, nem as obrigações acessórias, tampouco propor-lhes novas atribuições. A ideia aqui sugerida se caracteriza pela proposição de uma terceira categoria para as obrigações tributárias, de modo que ao lado da obrigação principal e obrigação acessória (ambas disciplinadas pelo art. 113 do Código Tributário Nacional) restaria identificada a terceira categoria destinada a congregar os chamados deveres anexos” (PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 63).

<sup>243</sup> Entende Garin Porto que: “Considerando a obrigação tributária como complexa, pode-se identificar deveres que, apesar de não estarem expressamente previstos na legislação tributária, decorrem do padrão de comportamento esperado e ditado pelas normas constitucionais já invocadas, a saber: princípios democrático e republicano (artigo 1º, parágrafo único), princípio da moralidade (artigo 37) e Estado de Direito (artigo 1º), princípios da solidariedade e da fraternidade (preâmbulo e artigo 195).

“Estes deveres visam, sobretudo, preservar a integridade dos sujeitos da relação obrigacional tributária, podendo assumir, por vezes, a feição de informação, guarda diligente de documento ou coisa, omissão de certas condutas prejudiciais à contraparte ou, simplesmente, um comportamento leal.

“A doutrina civilista identifica, ainda, dentre os comportamentos com tais características: (a) os deveres de aviso e esclarecimento; (b) deveres de cuidado, previdência e segurança; (c) deveres de informação; (d) deveres de prestar contas; (e) deveres de colaboração e cooperação; (f) deveres de proteção e cuidado com a pessoa e o patrimônio da contraparte; (g) deveres de omissão e segredo. Alguns destes deveres já encontram previsão legal expressa no Sistema Tributário Nacional, porém todos derivam do perfil de relação jurídica emoldurada pela Constituição” (PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 72).



Já em relação aos deveres de colaboração da Administração Pública, os fundamentos que Garin Porto apresenta, assentados no princípio democrático, estão em consonância com as premissas do presente trabalho.<sup>244</sup> A implementação, inclusive, de um estado de segurança jurídica nas relações Fisco e contribuinte pode ser muito beneficiada pela concepção de que a colaboração entre ambos deve ser uma via de mão dupla.<sup>245</sup>

Vale notar que, ao concebermos esses deveres de colaboração ou deveres administrativos<sup>246</sup> como parcela de função administrativo-tributária a ser exercida pelos particulares, fica evidente a sua autonomia em relação às obrigações tributárias e, ao mesmo tempo, a sua vinculação ao alcance material da competência tributária em sentido amplo do ente federado que os institui.

Os deveres administrativos não orbitam em torno dos tributos ou das obrigações tributárias. Não são relações que giram em torno dos tributos.<sup>247</sup> Elas são efetivamente autônomas.<sup>248</sup> São deveres de colaborar com a Administração Tributária instituídos pelo ente detentor de competência tributária, com o escopo de concretizar valores constitucionais relacionados com a arrecadação tributária.

Por isso é possível exigir deveres de colaboração de pessoas físicas ou jurídicas que não praticaram condutas descritas em hipóteses de incidência tributárias

---

<sup>244</sup> PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 28 e ss.

<sup>245</sup> “Considere-se que também o Fisco tem um dever de colaboração relativamente aos obrigados tributários, cabendo-lhe ensinar a eles um mínimo de suporte, conforto e tranquilidade para o cumprimento da suas obrigações. A Lei Geral Tributária portuguesa, em seu art. 59, chega a deixar expresso que os órgãos da administração e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco” e que se presume a boa-fé da atuação de ambos” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 77).

<sup>246</sup> “O primeiro lance de vista sobre nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles relacionados são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborar com a Fazenda Pública. Esta co-participação traduz-se em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros, emitir faturas etc.) e negativos (manter a escrituração contábil de modo correto, conservar os documentos e os livros fiscais por, pelo menos, cinco anos, tolerar a presença dos agentes fiscais no estabelecimento comercial, para que eles examinem a documentação da empresa, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia” (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 358).

<sup>247</sup> Entendemos que a afirmação de Roque Carraza de que os deveres instrumentais “gravitam em torno do tributo” não é a mais precisa quando o sentido de tributo for tomado como “obrigação tributária” (CARRAZA, Roque Antonio *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 357).

<sup>248</sup> “Daí entendemos que a efetiva eclosão dos efeitos jurídicos da obrigação tributária no mundo fenomênico é circunstância independente e autônoma à do nascimento de uma obrigação tributária ‘acessória’. E nessa hipótese não há que falar na existência de uma obrigação principal e acessória, nos termos edificados por Lourival Vilanova” (ZOCKUN, Marcelo. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122).

como substitutos e responsáveis tributários, ou em face de pessoas jurídicas que realizam atividades imunes ou isentas.<sup>249</sup>

Nesse sentido Eurico Diniz Santi afirma que “o fato jurídico instrumental pode ser ou não o mesmo que o fato tributário. Muitas vezes não nasce o fato jurídico tributário – casos de isenção, por exemplo –, mas, ainda assim, incide a regra-matriz de dever instrumental, obrigando o contribuinte a realizar os respectivos controles.”<sup>250</sup>

É importante considerar que não existe no ordenamento jurídico pátrio um dever fundamental genérico de colaboração dos particulares,<sup>251</sup> mas a possibilidade de instituição por lei de específicos deveres administrativos ou, como veremos mais adiante, de instituição de exigências específicas que também configuram deveres administrativos em sede de fiscalização tributária - estabelecidas por agentes fiscais com competência atribuída por lei e mandados administrativos para tanto.

O exercício de função administrativo-tributária pelos particulares, portanto, não consubstancia um tipo de relação permanente<sup>252</sup> entre eles e os órgãos da Administração Pública Tributária, mas se conforma pela imputação de deveres administrativos específicos, sempre fundados em lei, e que se extinguem com o seu

---

<sup>249</sup> “Em sua acessoriedade não tem, como a primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não- incidência” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721).

<sup>250</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz.  *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 100. Nesse sentido também, Leandro Paulsen afirma: “A imunidade, por si só, não afeta de modo algum a capacidade de colaboração de tais pessoas, porquanto esta diz respeito ao cumprimento de obrigações de colaboração e não ao pagamento de tributos. Os entes imunes, em função da proibição constitucional de que lhes sejam cobrados determinados tributos, não ocupam o polo passivo das respectivas obrigações contributivas, mas continuam com o dever de colaborar, não havendo qualquer impedimento a que sejam colocados no polo passivo de relações de colaboração” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 82).

<sup>251</sup> Leandro Paulsen manifesta entendimento contrário de que sim existe um dever fundamental de colaboração (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 17 e ss).

<sup>252</sup> Caio Takano apresenta a esse respeito visão contrária àquela defendida: “Todavia, não é apenas a ausência de patrimonialidade que justifica a resistência da doutrina em aceitar o termo ‘obrigação acessória’. É de se notar, também, que, ao contrário dos vínculos obrigacionais, os deveres instrumentais não ostentam o caráter da transitoriedade. Eis o argumento que merece maior atenção: o vínculo jurídico que surge com os deveres instrumentais não possui caráter definitivo, próprio das obrigações, mas, ao revés, é, no mais das vezes, contínuo, estando sujeito a mudanças, complementações e inovações. Aqui reside uma diferença de significativa relevância entre ambos os institutos: o traço da transitoriedade afasta a relação obrigacional da mera sujeição” (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 87)”.

cumprimento, ou quando são supridas por agentes administrativos que realizam a atividade que a eles corresponde e /ou aplicam sanções em face de seu descumprimento, ou ainda, no caso do dever de suportar a fiscalização quando findo o seu prazo de duração que deve estar previsto no termo de início de procedimento fiscal.<sup>253</sup>

Notemos que essa observação é verdadeira, ainda que, como nas relações tributárias em sentido estrito, se verifique empiricamente um aspecto continuativo de sua formação em períodos subsequentes em relação aos mesmos sujeitos ativo e passivo.

Assim como as obrigações tributárias, os deveres administrativos são condicionados pelo princípio da legalidade e esse aspecto continuativo não implica a formação de uma única relação permanente, mas de diversas relações sucessivas,<sup>254</sup> que surgem apenas nas hipóteses legalmente previstas.

É preciso compreender que o artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, ao estabelecer que “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”, não está vedando apenas a instituição de obrigações em sentido estrito em face de qualquer pessoa – caso em que seriam mais relevantes as discussões sobre a natureza obrigacional, ou não, dos deveres administrativos em face de seu caráter patrimonial, ou não, de transitoriedade, ou não, dentre outros aspectos.

O princípio da legalidade instituído pelo citado dispositivo trata da proibição da instituição de qualquer imputação a sujeito de direito com o vetor deontico “obrigatório”<sup>255</sup>, possa ela ser qualificada como obrigação em sentido estrito, ou não.

Em relação aos deveres administrativos, não haveria por que se afastar a aplicação desse dispositivo, especialmente porque eles impactam a vida dos particulares e a sua esfera de direitos, tal como fazem os tributos, inclusive do ponto de vista econômico-financeiro, tendo em vista os custos de conformidade muitas vezes bastante altos em que necessitam incorrer os particulares para o seu cumprimento.

---

<sup>253</sup> O artigo 196 do Código Tributário Nacional determina a lavratura de termo de início de procedimento fiscal em que será fixado o prazo máximo de duração da diligência ou da fiscalização tributária.

<sup>254</sup> Em relação aos deveres administrativos que surgem por imputação de agente fiscal no curso de fiscalização, esses deveres também devem ser individualmente concebidos em relação a cada uma das exigências e se extinguem com a sua entrega. Já o dever de suportar a fiscalização se extingue com o advento de seu prazo de duração final, que deve estar previsto em termo de início de fiscalização.

<sup>255</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 588-589.

É verdade que o artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional, quando prevê a instituição de deveres administrativos, estabelece que eles seriam “decorrentes da legislação tributária”, e o artigo 96 do mesmo diploma legal estabelece que a “expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”, o que poderia levar à interpretação de que esses deveres administrativos podem ser criados de modo inaugural por legislação infralegal. No entanto o legislador ordinário não pode suplantar a regra constitucional insculpida no artigo 5º, inciso II.

Mais importante, portanto, que empreender um debate conceitual sobre a distinção entre “dever” e “obrigação” em matéria tributária, cumpre perscrutar o ordenamento constitucional do ponto de vista axiológico para perceber que a sua forte ênfase democrática e garantista<sup>256</sup> não é conivente com a imputação de uma ou outra figura sem a presença de lei.<sup>257</sup>

De um ponto de vista pragmático, a lei é, inclusive, o instrumento introdutor de normas jurídicas no ordenamento que pressupõe maior debate social para a sua produção, por meio do qual se pode alcançar uma visão mais abrangente a respeito dos impactos sociais e econômicos de certas medidas, que muitas vezes podem vir a ser ignorados pela Administração Pública, na ânsia de implementar a praticabilidade da tributação<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> Heleno Taveira Tôrres coaduna com essa opinião: “Nenhuma obrigação tributária sem fato jurídico tributário que a defina previamente. Esta é a conquista da legalidade do Estado de Direito, reforçado pela constitucionalização de outros tantos princípios, com o dever de efetividade e autoaplicabilidade de todos aqueles que de algum modo concorrem para a proteção do contribuinte. Em vista disso, as autoridades somente podem exigir cumprimento de deveres tributários no limite de autorização legal. E o sujeito chamado ao cumprimento de qualquer obrigação ou dever de natureza tributária tem em seu favor o direito de somente se submeter ao quanto estiver previsto em lei” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 505).

<sup>257</sup> Nesse sentido, em âmbito federal, o Decreto nº 7.482/11, que cuida em seu artigo 15 da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, fere o princípio da legalidade ao criar, em seu inciso IV, uma indevida delegação a esse órgão de competência para estabelecer “obrigações tributárias acessórias”. O mesmo inciso também autoriza que esse órgão discipline “a entrega de declarações”, o que pode ser considerado válido desde que haja previsão legal anterior que estabeleça em seus contornos mínimos a obrigatoriedade da entrega de determinada declaração.

<sup>258</sup> Tratamos aqui de praticabilidade no sentido apresentado por Regina Helena Costa: “também conhecida como praticidade, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53).

No entanto, é preciso reconhecer que há uma distinção entre o alcance prático do princípio da legalidade sobre a instituição de obrigações tributárias e de deveres administrativos apenas em virtude de suas naturais características que implicam diferença do que configura o mínimo deontológico suficiente<sup>259</sup> para a conformação legal de cada um desses institutos.

No caso das obrigações tributárias, é necessário e é perfeitamente viável que todos os critérios de sua regra-matriz de incidência estejam previstos em lei,<sup>260</sup> para que a sua instituição esteja de acordo com o princípio da legalidade.

No caso dos deveres administrativos, seria inviável exigir que a lei desça às minúcias de seus contornos, mas ela deverá fixar um arquétipo mínimo da conformação da exigência,<sup>261</sup> ou seja, a edição de atos infralegais que tratem de deveres administrativos deve sempre, e invariavelmente, ter por fundamento uma exigência já prevista em lei em seus contornos mínimos.

Não se trata aqui de flexibilizar o princípio da legalidade, mas de admitir, na esteira da previsão constitucional do artigo 84, inciso IV<sup>262</sup> e do artigo 87, parágrafo único, inciso II,<sup>263</sup> que por vezes será necessária a expedição de atos infralegais para

---

<sup>259</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 351.

<sup>260</sup> Salvo algumas poucas exceções constitucionalmente previstas que admitem a alteração de alíquotas de tributos por atos do Poder Executivo, como, por exemplo, no caso do artigo 153, §3º da Constituição Federal, ou nos casos em que certos elementos necessários para a definição da base de cálculo de certos tributos exijam a definição de critérios por atos do Poder Executivo. Não aprofundaremos a análise deste tema, tendo em vista que ele foge ao escopo do presente trabalho.

<sup>261</sup> Como um esboço de uma regra-matriz de incidência de dever administrativo, utilizando esquema semelhante ao que Paulo de Barros Carvalho desenhou para as obrigações tributárias, é possível dizer que a lei deverá prever mediante dispositivo único que reúna todos os elementos a seguir dispostos ou mediante diversos dispositivos que podem ser reunidos para a construção, de um lado, de uma hipótese de incidência e, de outro, de uma consequência jurídico-administrativa.

(i) Hipótese:

A lei deverá estabelecer o fato do mundo que realizado sob determinadas condições de tempo e espaço (critérios material, temporal e espacial) ensejará na:

(ii) Consequência:

De que determinado sujeito passivo deve cumprir perante determinado sujeito ativo certo dever administrativo (critério pessoal e critério do conteúdo geral do dever administrativo).

Observemos que o artigo 115 do Código Tributário Nacional estabelece que o “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” E o art. 122 que “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

<sup>262</sup> Constituição Federal, artigo 84: “Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.

<sup>263</sup> Constituição Federal, artigo 87: “Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos”.

viabilizar a execução das leis,<sup>264</sup> sem, que, no entanto, esses atos estejam aptos a inovar livremente o ordenamento jurídico em matéria relacionada à imputação de deveres a particulares.

É bem verdade que a linha que separa um dispositivo infralegal que implica inovação no ordenamento jurídico, ou que se limita a complementar um conteúdo legal, pode ser tênue. Por essa razão, as controvérsias a respeito da legalidade de atos normativos em face de tal dificuldade serão minimizadas pela efetiva edição de leis que estabeleçam os contornos essenciais dos deveres administrativos atribuídos aos particulares e pela razoabilidade dos agentes dos Poderes Executivos ao não exorbitarem os conteúdos legais, o que deve, inclusive, ser controlado nas instâncias competentes.

O aspecto mais importante que pretendemos fixar no presente tópico é que a atribuição de deveres administrativos aos particulares, na quantidade e com o conteúdo com que os encontramos atualmente no ordenamento jurídico brasileiro e na maior parte dos países desenvolvidos, configura um modelo de administração-tributária descentralizado e implica uma atribuição de função administrativa aos particulares<sup>265</sup>.

Essa premissa é fundamental para a compreensão de que aos particulares nesta posição deve ser assegurada a implementação de estratégias e ações que garantam a sua segurança jurídica, tendo em vista os riscos nela implicados e que discutiremos mais adiante.

---

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: (...) II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;”

<sup>264</sup> Naturalmente, e conforme alerta Geraldo Ataliba, “só cabe regulamento em matéria que vai ser objeto de ação administrativa ou desta depende. O sistema só requer ou admite regulamento, como instrumento de adaptação ou ordenação do aparelho administrativo, tendo em vista, exatamente, a criação de condições para a fiel execução das leis”. (ATALIBA, Geraldo. Decreto regulamentar no sistema brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 97, jul/set. 1969, p. 28. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32548/31364> (último acesso em 05/11/16, às 18h20).

<sup>265</sup> Saldanha Sanches compartilha esse entendimento,

“A deslocação sistemática de fases e sectores do procedimento de determinação, liquidação, e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares, veio criar um corpo de normas com características especiais, tendo sempre como destinatários os particulares – os sujeitos passivos das obrigações fiscais – e cujo cumprimento é assegurado por variados tipos de sanções administrativas ou penais.

“(…) Não foi introduzida apenas um ou outra norma avulsa criando um dever de prestar excepcionalmente não-pecuniário, mas um corpo de normas com crescente importância no ordenamento jurídico-tributário e que são as que criam deveres de cooperação ou de colaboração” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56).

Tornou-se célebre a expressão utilizada por Ferreiro Lapatza, “privatização da gestão tributária”,<sup>266</sup> para designar o fenômeno da crescente transferência para os particulares dos outrora atribuídos à Administração Pública encargos de apurar, quantificar e constituir os créditos tributários.<sup>267</sup>

Muitas são as razões que desencadeiam o incremento da utilização de modelos colaborativos, como a velocidade e a grande quantidade de transações que acontecem atualmente no mundo real, informatizado e globalizado, bem como o aumento da complexidade das figuras impositivas – que por sua vez acompanha a complexidade dos negócios e das atividades empresariais e sociais<sup>268</sup> –, o crescente número de contribuintes em face de uma limitada capacidade de fiscalização das autoridades, a disponibilidade dos

---

<sup>266</sup> Observa o autor sobre o fenômeno na Espanha: “Puede decirse así que, en la generalidad de los casos, las normas que regulan los tributos estatales encomiendan al contribuyente la tarea de liquidar los tributos, reservando a la Administración la facultad de comprobar la actuación de los sujetos pasivos y practicar, en su caso, las oportunas liquidaciones.

“Puede decirse así que la Administración no participa ya, normalmente, en la liquidación de los tributos. Son los administrados quienes deben realizar esta tarea. Liquidando sus propios tributos y liquidando tributos ajenos. (...)”

“La privatización de la gestión liquidadora no es un hecho nuevo em nuestro sistema. Substitutos y contribuyentes con derecho a repercutir son ya figuras tradicionales en él. Pero el fenómeno há alcanzado hoy, com la generalización de las autoliquidaciones, una intensidad nunca igualada” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 84-85). Luis Alberto Durán Rojo también comenta este fenómeno que se desenvolve na seara do direito administrativo tributário: “Como hemos podido ver en el pinto anterior, en el siglo XX hemos asistido a um cambio fundamental de la realidad sobre la que el tributo se proyecta generando un real ensanchamiento del ámbito de aplicación objetivo y subjetivo del Derecho Tributario. Efectivamente, la aplicación de los regímenes tributarios, en base a un mínimo protagonismo de los ciudadanos y estructurado en torno a la prestación principal de pago de tributos (en base a la declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva), há cedido el paso a un nuevo modelo basado en nuevas posiciones subjetivas y actuaciones distintas de la derivada de la realización del hecho imponible (con o sin contenido patrimonial), de manera que pueda coadyuvar está a través de su cumplimiento a la aplicación de los tributos” (ROJO, Luis Alberto Durán. Los deberes de colaboración tributaria. *In Revista Análisis Tributario*, nº 229, 2007, p. 10).

<sup>267</sup> “A nova ordem tributária trazida a lume pelo Estado social e democrático de direito caracteriza-se, de um lado, pelo aumento do número de sujeitos obrigados, devido a uma maior incidência da tributação sobre multiplicas relações jurídicas e econômicas, e, de outro, pela necessidade de maior rapidez e menor custo na atividade administrativa. Ao encontro de tal realidade, produz-se o que J. J. Ferreiro Lapatza chama de ‘privatização da gestão dos tributos’, transferindo-se algumas funções até então administrativas aos sujeitos passivos das normas tributárias. Os órgãos tributários passam a ter outras atribuições, perdendo relevo aquelas relacionadas à constituição do tributo e ganhando importância as de controle da atuação (‘policia fiscal’). Abandona-se com isso a concepção da atuação passiva do contribuinte, para adota aquela que o identifica como autêntico participante do procedimento de gestão dos tributos” (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. XV).

<sup>268</sup> “A complexidade é inerente ao direito nos tempos de sociedade hipercomplexa e continuamente mutante” TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 266.

contribuintes das informações sobre os fatos jurídico-tributários que pratica,<sup>269</sup> dentre outros.

Como afirma Ferreiro Lapatza, “La raíz del fenómeno aludido es clara. La Administración no puede gestionar todas y cada una de las obligaciones tributatis surgidas de todos y cada uno de los hechos imposables realizados en el país.”<sup>270</sup> Já Saldanha Sanches, apresenta essas e outras questões como parte de um problema que ele denomina *massificação da gestão fiscal*.<sup>271</sup>

Conforme observa Kelly Magalhães Faleiro, “consequência direta desse fenômeno de privatização da gestão tributária é a sobrecarga de deveres atribuídos ao contribuinte, com o conseqüente aumento da chamada pressão fiscal indireta.”<sup>272</sup>

É preciso reconhecer que com a transferência de função administrativo-tributária aos particulares impõe-se a eles a necessidade de interpretar a hipercomplexa legislação tributária, sujeitando-os a pesadas penalidades caso, por exemplo, a autoridade fiscal interprete as normas cabíveis em sentido diverso, o que, estabelece uma situação de insegurança institucionalizada, caso não sejam criados mecanismos para contrabalanceá-la.

Assim, ainda que sejam plausíveis os motivos para a criação destes encargos aos particulares, é fundamental que se promova a sua compatibilização com o sistema constitucional de proteção aos direitos fundamentais, especialmente os da

---

<sup>269</sup> Estevão Horvath apresenta mais detalhadamente estas razões em: HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "Autolancamento"*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 67. Ver também Saldanha Sanches: “O processo de mudança dos métodos utilizados nas relações Administração-empresas deu-se assim pela pressão criada pela obsolescência dos métodos tradicionais nos vários impostos, que teve formas substancialmente idênticas: alargamento e aumento da variabilidade dos universos de contribuintes (a opor-se a uma quase imutabilidade típica das sociedades marcadas por um escasso grau de mudança e desenvolvimento) e a diversificação da natureza dos factos tributários que acompanha a complexização da economia” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 132).

<sup>270</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 85.

<sup>271</sup> “O confinamento do acto tributário ao desempenho de funções excepcionais (na zona patológica da relação tributária) ou o recurso à utilização de modelos muito simplificados, a devolução aos particulares de actividades materiais que são componentes essenciais do procedimento de liquidação do imposto com larga participação destes na aplicação da lei fiscal e a crescente ponderação atribuída aos problemas da praticabilidade, são conseqüências (e tentativas de solução jurídica) de um problema central a que já algumas vezes aludimos: o processo de massificação que domina hoje a gestão fiscal e coloca ao legislador importantes problemas” SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 131).

<sup>272</sup> E segue a autora: Tamanho é o aumento da sobrecarga de deveres que a doutrina tem passado a considerá-lo atentatório ao princípio constitucional da capacidade contributiva, na medida em que coloca o contribuinte na contingência de ter conhecimentos técnicos ou lançar mão de bons assessores fiscais” (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, XV).



dignidade humana, de liberdade, de livre iniciativa e de livre concorrência, este último, inclusive, considerada a concorrência em âmbito internacional. Isso porque em um Estado Democrático de Direito não se pode admitir a concepção de uma Administração Pública baseada na obsoleta ideia de dominação e poder de império do Estado em face dos particulares, ou de uma praticabilidade voltada exclusivamente a facilitar o trabalho dos agentes fazendários em detrimento dos direitos dos cidadãos.

Devemos ter em conta que a colaboração dos particulares com a Administração Tributária por meio de deveres administrativos cumpre atualmente um papel essencial para se garantir a efetividade e o controle da arrecadação tributária, inclusive atuando na prevenção da evasão fiscal, o que também atende ao interesse público na concretização dos valores constitucionais da livre concorrência e da isonomia de tratamento tributário – uma vez que os custos com a tributação são tão elevados, que as possíveis evasões praticadas por alguns podem representar um substancial e indevido diferencial competitivo no mercado.<sup>273</sup>

Por outro lado, quando excessivos, esses mesmos deveres podem produzir um efeito contrário,<sup>274</sup> e estimular a informalidade, a evasão, desestimular a iniciativa privada e, conseqüentemente, prejudicar o desempenho e o desenvolvimento da economia nacional.

Cabe ainda anotar que os deveres administrativos atuam a favor da concretização da arrecadação tributária e da controlabilidade da validade das normas produzidas nos ciclos de positivação do direito tributário, uma vez que por meio deles os fatos do mundo que possuem relevância para fins tributários são formalizados e passam a ter existência jurídica.

---

<sup>273</sup> “Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece, se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105, p. 130).

<sup>274</sup> “A imposição de obrigações tributárias acessórias com o efeito de prevenir distorções na concorrência deve guardar-se, porém, de, elas próprias, se tornarem desequilibradoras da concorrência. Para o Poder Público atuar harmonicamente na relação entre livre mercado e livre iniciativa, um princípio básico é o da *neutralidade do Estado perante a livre concorrência* ou *neutralidade concorrencial do Estado*” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 731).

Por essa razão, o ordenamento jurídico sempre prevê sanções em face de seu descumprimento, de modo autônomo em relação às sanções a serem aplicadas quando do não cumprimento de obrigações tributárias em sentido estrito. Tais sanções por descumprimento de deveres administrativos protegem os bens/valores jurídicos da operacionalidade da arrecadação tributária, da isonomia tributária, da transparência e da controlabilidade pela Administração Pública sobre os fatos sociais e econômicos com relevância tributária e, portanto, são devidas mesmo quando o descumprimento desses deveres não implicar a apuração de tributo menor que o devido.

Naturalmente, devem-se respeitar os princípios da legalidade e da proporcionalidade na previsão e na aplicação dessas sanções. Além disso, tendo em vista a autonomia dos deveres administrativos em relação às obrigações tributárias, deve-se evitar a utilização, como base de cálculo para multas tributárias decorrentes de seu descumprimento, o valor de tributos ou de bases de cálculo de tributos. A previsão das formas de cálculo dessas sanções, ao contrário, deve levar em conta, a cada caso, a efetiva lesão a bem jurídico decorrente do inadimplemento do específico dever administrativo em questão.

Vale ainda observar que, atualmente, no Brasil vive-se um processo de informatização dos deveres administrativos, desde a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

O projeto SPED fundamenta-se no artigo 37, inciso XXII, introduzido na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 2007, e por uma série de protocolos e convênios firmados entre as Administrações Tributárias dos entes federados.<sup>275</sup> Trata-se de um sistema que promove a integração e a uniformização de cadastros e bancos de informações obtidas por meio do cumprimento de deveres administrativos pelos particulares. Atualmente, estão em funcionamento diversos projetos a ele relacionados, como a Nota Fiscal Eletrônica, a Escrituração Contábil Digital e a Escrituração Fiscal Digital, dentre outros.<sup>276</sup>

---

<sup>275</sup> No *site* da Receita Federal do Brasil podemos encontrar uma apresentação e um breve histórico da implantação do SPED. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/10> (último acesso em 19/10/16 às 16h).

<sup>276</sup> Todos os projetos do SPED estão elencados em página específica da Receita Federal do Brasil na internet citado na nota anterior.

Um dos objetivos do SPED é facilitar o controle dos Fiscos por meio de acesso eletrônico e do cruzamentos de dados sobre fatos com relevância tributária e créditos tributários constituídos pelos particulares. Um forte indicador de que esse resultado vem sendo alcançado, ao menos em âmbito federal, pode ser observado nos dados apresentados no Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil, por exemplo, sobre a crescente assertividade da Fiscalização Tributária na seleção dos contribuintes a serem auditados, tendo em vista os indícios previamente encontrados com os cruzamentos de informações fornecidas por meio de deveres administrativos dos próprios particulares e de terceiros.

No ano de 2009, por exemplo, 85,3% dos chamados procedimentos de auditoria externa da fiscalização tributária resultaram em autuações, e este percentual foi crescendo ano a ano até que, em 2015, 92,4% das empresas fiscalizadas foram autuadas.<sup>277</sup>

O SPED tem ainda como objetivo a melhoria da relação entre Fisco e contribuinte, a simplificação no cumprimento de deveres administrativos pelos particulares e a redução de seus custos de conformidade. Ainda são poucas as pesquisas a respeito do efetivo atingimento dessas metas específicas; no entanto, alguns estudos revelam que a percepção da maioria dos contribuintes é de que estes benefícios ainda não foram alcançados.<sup>278</sup>

---

<sup>277</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*.

Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf> (último acesso em 14/11/16, às 16h30).

<sup>278</sup> Veja-se, por exemplo, pesquisa realizada pela Fiscosoft em 2011 com 1.188 empresas: FISCOSOFT. *Pesquisa sobre custo de conformidade e consequências do SPED*. 2011. Disponível em: [http://www.migalhas.com.br/arquivo\\_artigo/art20111207-01.pdf](http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20111207-01.pdf) (último acesso em 19/10/16 às 16h); Ver também: FARIA, Ana Cristina de; *et al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. *10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, julho 2010. Disponível em: [http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an\\_busca.asp?con=1](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_busca.asp?con=1) (último acesso em 19/10/16 às 16h). Ainda: SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da; *et al.* Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. *XX Congresso Brasileiro de Custos*. Uberlândia-MG, 2013.

Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/41/41> (último acesso em 19/10/16 às 16h).

### 5.3 Modelo administrativo-tributário colaborativo como método ordinário de constituição de fatos e de créditos tributários

Como foi percorrido, os entes federados, no uso de sua competência legislativa em matéria administrativo-tributária, por diversas razões têm optado por estabelecer modelos administrativos de constituição dos créditos tributários que atribuem aos particulares o exercício desta função administrativa de interesse público.

Também vimos que a existência de cada obrigação tributária específica, e em concreto, no ordenamento jurídico exige a construção de uma norma tributária de incidência individual e concreta, e apresentamos algumas dificuldades que estão implícitas nessa função.

A formalização, em linguagem jurídica, dos fatos da vida e a introdução das respectivas normas de incidência individuais e concretas no ordenamento marcam o início da existência jurídica de uma obrigação especificada. Antes dela há meros fatos da vida a serem juridicizados e normas jurídicas abstratas que não os atingem diretamente. É, portanto, imprescindível a presença do agente competente para alterar estas posições<sup>279</sup> e aplicar o direito, versando em textos jurídicos, os fatos e as suas consequências.<sup>280</sup>

No modelo administrativo do chamado lançamento por homologação, ou modelo administrativo-tributário colaborativo para a constituição de fatos e de créditos tributários, a previsão é de que o particular deverá realizar, sem exame prévio de nenhuma autoridade administrativa, (i) todas as atividades de formalização de fatos que correspondem às hipóteses de incidência normativa, com a observância dos procedimentos estabelecidos por deveres administrativos que determinam, por exemplo, a emissão de notas fiscais que documentem a comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços e a escrituração dessas atividades em livros contábeis, (ii) todas as atividades inerentes à

---

<sup>279</sup> Como afirma Torben Spaak é precisamente a norma de competência que confere a aptidão para promover mudanças em posições jurídicas: “To have competence, then, is to have the possibility, by performing a special kind of act, to change legal positions” SPAAK, Torben. *The concept of legal competence*. Acessível em: <https://www.researchgate.net/publication/227091933> *The Concept of Legal Competence* - Último acesso em 02/11/16, às 18h).

<sup>280</sup> Como observa Karem Jureidini Dias: “A constituição do fato jurídico tributário é tarefa da autoridade administrativa competente e do administrado, respectivamente, para o lançamento e para a introdução de norma individual e concreta com a mesma finalidade. Conclusão lógica, então, é a competência, desses mesmos agentes, para a tradução dos suportes fáticos, segundo as prescrições próprias do subsistema em que inserida a norma”. (DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 74-75).

aplicação do chamado consequente das regras-matriz de incidência, para a apuração de créditos tributários e para a identificação dos respectivos sujeitos ativos dos tributos devidos.<sup>281</sup>

Independentemente da preferência sobre designar essa atividade dos contribuintes de lançamento tributário,<sup>282</sup> ou não, é preciso considerar que ela configura um método de constituição de créditos tributários em que aos particulares é atribuído o dever de construir as normas tributárias individuais e concretas que a eles mesmos obrigarão, com todas as dificuldades inerentes<sup>283</sup> a essa atividade.

Esse modelo, como vimos, muda a posição dos particulares de meros contribuintes para contribuintes-colaboradores perante o sistema tributário nacional e coloca-os na condição de partícipes dos ciclos de positivação do direito tributário, o que configura uma estratégia de aplicação de normas tributárias extremamente pulverizada.

A partir dos procedimentos instituídos por normas administrativas são atribuídos aos particulares o dever de documentar os fatos relevantes para fins tributários que praticam e também, em muitas ocasiões, os que praticam terceiros em atividades a eles relacionadas e também o dever de apurar e quantificar tributos que serão devidos em virtude da realização destes fatos.

---

<sup>281</sup> Conforme analisa Sérgio André Rocha: “De fato, a realização factual do comando abstrato contido na norma jurídica tributária, ou seja, sua concretização, depende de uma série de condutas a serem realizadas ora pela Administração Fazendária, ora pelo sujeito passivo ou por ambos os sujeitos da relação jurídica tributária em conjunto.

“Assim, por exemplo, no caso do ICMS, a atividade de concretização da regra jurídica de incidência tributária passa pela realização de diversas condutas pelo sujeito passivo, como o levantamento e escrituração dos créditos que o mesmo deve utilizar para a compensação com os montantes devidos, de forma que se possa apurar o valor total efetivamente devido a título de imposto. Essas atividades restam formalmente registradas em declaração encaminhada ao Fisco Estadual.

“Tais atividades realizadas pelo sujeito passivo do imposto estadual, entre outras, uma vez formalizadas documentalmente e apresentadas pelo contribuinte configuram exatamente o seu lançamento, ou seja, o conjunto de atividades necessárias para a concretização do dever jurídico tributário constante na regra geral e abstrata de incidência fiscal” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 297-298).

<sup>282</sup> Sérgio Rocha apresenta ampla pesquisa sobre o posicionamento de importantes autores nas discussões sobre se o contribuinte constitui créditos tributários e se se pode chamar essa atividade de lançamento tributário (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 295 e ss).

<sup>283</sup> “Pensemos apenas em princípios hoje dados por adquiridos, como o dever que impende sobre os cidadãos de declarar anualmente o seu rendimento ou sobre as empresas de dispor de contabilidade organizada e de a facultar às inspeções da Administração: em ambos os casos encontramos decisões sobre aspectos centrais da relação Estado/cidadãos. E em ambos os casos encontramos apenas deveres de cooperação” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 85).

Os particulares no exercício dessa função constroem normas individuais e concretas e as introduzem no ordenamento jurídico a partir da entrega de suas declarações de tributos, as quais atuam, assim, como veículos introdutores de normas jurídicas.<sup>284</sup>

Para compreendermos as repercussões desse modelo de construção da norma de incidência tributária individual e concreta pelo próprio contribuinte, precisamos ter em conta, como já foi abordado no primeiro capítulo do presente trabalho, que a atividade de aplicação do direito implica tomadas de decisão para a criação do direito em níveis mais concretos.

Vale recordar aqui a posição de Kelsen, de que a aplicação do direito, salvo em duas hipóteses, importa em um ato de criação do direito. Essas exceções são as “extremidades” do direito positivo: a criação da norma fundamental e o ato de execução da norma individual e concreta.<sup>285</sup> Salvo nessas hipóteses, a criação do direito, ou de uma norma jurídica, sempre se dá por meio da aplicação da norma que lhe serve de fundamento de validade.<sup>286</sup>

Kelsen faz ainda uma distinção entre as atividades de *aplicação do direito* e de *observância do direito*, que seria o agir conforme o conteúdo da consequência

---

<sup>284</sup> “Toda norma jurídica ingressa no sistema de direito aos pares. O veículo introdutor das normas individuais e concretas (lançamento, auto de infração, sentença, acórdão) também é uma norma (geral e concreta). O fundamento de validade deste veículo introdutor é sempre uma norma de produção normativa que invariavelmente contém quatro pressupostos: (i) autoridade competente; (ii) procedimento previsto no ordenamento; (iii) motivo do ato (prova); e (iv) publicidade. O conteúdo dessa norma – ou seus enunciados – traz no seu antecedente a descrição de um fato jurídico com suas coordenadas de tempo e espaço; no consequente, descreve a relação jurídica entre o órgão ejetor da norma e todos os utentes na sociedade” (CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. A revisão do auto de infração e imposição de multa no processo administrativo tributário paulista. In SALUSSE, Eduardo Perez (coord.); CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de. *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015, p. 469).

<sup>285</sup> “Criar uma norma N” é aplicar a norma N’; criar a norma N’ é aplicar a norma N. A norma N, que funciona como a última no regresso ascendente, é a norma fundamental que não provém de outra norma, que é norma de construção, sem ser aplicação. O outro limite extremo encontra-se no ato final de execução da consequência jurídica, que não dá margem a nenhuma outra norma. O dever-ser alcançou, então o último grau de concreção, com a determinação individualizada do pressuposto e consequência” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 165).

<sup>286</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 260-262. Veja-se nesse sentido a observação de Souto Maior Borges: Como adverte a Teoria Pura do Direito, a antítese entre criação e aplicação do Direito não tem o caráter absoluto que lhe empresta a doutrina tradicional, ao contrapor a lei ao ato jurídico. A antítese é apenas relativa, porque, dado o seu escalonamento hierárquico, todo ato normativo importa, ao mesmo tempo, criação e aplicação do Direito. Por isso mesmo, o lançamento aplica normas jurídicas gerais e abstratas, entre as estabelecidas no Código Tributário Nacional. Mas simultaneamente, cria normas individuais que irradiam direitos e deveres para Fisco e sujeito passivo” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 115).

estabelecida pela norma jurídica, ou seja, conforme o seu comando, praticando a conduta que evita a sanção.<sup>287</sup>

Realmente, podem consistir em atividades diferentes, como demonstrou Kelsen, de um lado a aplicação e a criação do direito e de outro a sua observância; entretanto, aparentemente o autor não chegou a analisar nesse contexto a hipótese complexa da norma de competência, em que a observância do direito consiste precisamente em praticar o ato de aplicação do direito<sup>288</sup> e que, portanto, a aplicação, a criação e a observância do direito se reúnem em uma mesma atividade.

Ressaltemos que o particular se desincumbe de sua função/competência administrativo-tributária de construir a norma individual e concreta de incidência por meio da entrega das respectivas declarações de tributos,<sup>289</sup> que devem estar respaldadas em documentos contábeis e fiscais, também por ele produzidos segundo exigências legais. Notemos que se estas condutas não forem observadas, o particular poderá incorrer em hipótese de incidência de sanções administrativo-tributárias que são autônomas em relação àquelas devidas pela falta de pagamento de tributo.<sup>290</sup>

---

<sup>287</sup> “Criação e aplicação do Direito devem ser distinguidas da observância do Direito. Observância é a conduta a que corresponde, como conduta oposta, aquela a que é ligado o ato coercitivo da sanção. É antes de tudo a conduta que evita a sanção, o cumprimento do dever jurídico constituído através da sanção. Criação do Direito, aplicação do Direito e observância do Direito são funções jurídicas no sentido mais amplo. Também o uso de uma permissão positiva pode ser designado como observância do Direito. Porém, só a criação e aplicação do Direito são designadas como funções jurídicas num sentido estrito específico” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 263).

<sup>288</sup> Conforme afirma Tácio Lacerda Gama: “Criar norma é uma conduta. O direito regula condutas” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. XLI).

<sup>289</sup> “As atividades de lançamento realizadas pelos particulares compreendem procedimentos de escrituração fiscal e contábil que levam à determinação do montante a ser recolhido aos cofres públicos e que, ao cabo, são formalizadas onde o contribuinte declara às autoridades fiscais o resultado de sua atividade de liquidação. Nessa ordem de convicções, temos que a atividade de lançamento desenvolvida pelos sujeitos passivos é tão concreta quanto a realizada pelas autoridades administrativas, e não meramente intelectual (...).

“Vale ressaltar que, em linha com o que estamos aqui defendendo, o autolancamento, ou o lançamento realizado pelo contribuinte, consoma-se não com o mero cálculo do tributo devido pelo sujeito passivo, nem mesmo com o seu pagamento, mas sim com a formalização de tal débito perante a Fazenda Pública, mediante a apresentação de declaração” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 299).

<sup>290</sup> Conforme estabelece o artigo 5º, § 2º do Decreto-lei nº 2.124/84: “Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.” A este respeito comenta Sérgio André Rocha: “Dessa forma, constituído o crédito tributário pelo contribuinte mediante a sua declaração à Fazenda Pública, no caso de inadimplemento não há mais que se falar na incidência da multa de ofício, sendo cabível apenas a cobrança da multa de mora e dos juros (...)” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 317).

Posta a norma individual e concreta de incidência tributária, surge perante o ordenamento jurídico a obrigação tributária, e a conduta que ela exige será a de pagar tributo. O particular evita a sanção tributária em sentido estrito por meio desse pagamento.

Vale observar que há autores, dentre os quais Souto Maior Borges, que se manifestam em sentido contrário ao que aqui se defende. Esse autor entende que os atos realizados pelos contribuintes, no cumprimento de seus deveres, seriam atos de mera observância do direito e que as operações por eles realizadas anteriormente ao pagamento de tributos, nos casos sujeitos ao lançamento por homologação, não teriam a relevância que lhes atribuímos no presente trabalho.<sup>291</sup>

Discordamos, respeitosamente, de tal entendimento, especialmente tendo em vista as dificuldades para a construção da norma individual e concreta de incidência tributária que foram abordadas em item precedente, as quais não podem ser designadas como meras “operações mentais”, juridicamente irrelevantes.

Mais que isso: todas as etapas que antecedem a construção da norma individual e concreta e que são realizadas pelos particulares ao documentar, em formas jurídicas, atividades relevantes para fins tributários, e ao promover a apuração de tributos, são realizadas mediante interpretação e aplicação do direito, impulsionando procedimentos legalmente estabelecidos no cumprimento de deveres administrativos que constituem exercício de competência administrativo-tributária.<sup>292</sup>

---

<sup>291</sup> Defende Souto Maior Borges que: “A participação do sujeito passivo no procedimento do lançamento não é, nesses termos, autolancamento. Por outro lado, a operação mental em que se concretizaria o autolancamento não é essencial para o nascimento e extinção da obrigação tributária. E não o é porque na sua ausência o débito terá sido extinto se a quantia recolhida fora suficiente para saudá-lo.

“Se efetuadas, ditas operações mentais, em si mesmas, são juridicamente irrelevantes, somente podendo ser consideradas pela Psicologia, pela Moral etc., não pelo Direito Tributário. Juridicamente relevante é só o pagamento, em si mesmo considerado. Suficiente este, a obrigação tributária, em qualquer hipótese, estará extinta. Reversamente, mesmo que praticadas as operações mentais, se o pagamento for insuficiente a obrigação tributária subsistirá. Isso basta para evidenciar sua irrelevância” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 412).

<sup>292</sup> Observemos que há um paralelo perfeito entre essa atribuição de função de interesse público aos particulares com o já exposto conceito de Celso Antonio Bandeira de Mello, que adotamos, sobre “competência” como um “círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”. Este autor ainda observa que: “Deveras, na esfera do Direito Público os poderes assinalados ao sujeito não se apresentam como situações subjetivas a serem consideradas apenas pelo ângulo ativo. É que, encartados no exercício de funções, implicam um dever de atuar no interesse alheio – o do corpo social – compondo, portanto, uma situação de sujeição. Vale dizer, os titulares destas situações



A observância desses procedimentos, segundo as exigidas formalidades pelo particular competente, é o fator que confere validade formal às normas individuais e concretas por ele produzidas.

Em relação ao seu conteúdo, a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte será o fruto de interpretação e aplicação do direito e servirá, (i) do lado do antecedente normativo: para a formalização do fato jurídico-tributário, segundo previsto pelo ordenamento, e (ii) em relação ao consequente: para fixar a obrigação tributária de modo líquido e certo.

O correto exercício dessa atividade de interpretação e subsunção normativa para a aplicação de normas gerais e abstratas a situações concretas será o fator que conferirá a validade material às normas individuais e concretas produzidas. Normas materiais e formais convergirão, pois, para estabelecer e delimitar a competência/função dos particulares para a introdução de normas de incidência individuais e concretas, cujo conteúdo serão obrigações tributárias especificamente consideradas.<sup>293</sup>

É importante considerarmos que o pagamento que é o objeto da obrigação tributária – não importa que a título de “antecipação”, quando a própria antecipação é obrigatória – não prescinde da construção da norma individual e concreta, tanto porque não há como se chegar a um montante a pagar sem que sejam preenchidos os elementos da regra-matriz de incidência para a sua construção, como porque a metódica do direito positivo de concretizar valores em ciclos de positivação de direito exige a formalização de cada etapa de construção normativa, inclusive para tornar possível o controle da validade do produto da atuação dos agentes competentes.

O particular, ao identificar e formalizar um fato jurídico, praticado por ele ou por terceiro, e apurar um crédito tributário, segundo as regras legais,

---

subjéticas recebem suas competências para as exercerem em prol de um terceiro: a coletividade que representam.

“Então, posto que as competências lhes são outorgadas única e exclusivamente para atender à finalidade em vista da qual foram instituídas, ou seja, para cumprir o interesse público que preside a sua instituição, resulta que se lhes propõe uma situação de dever: o de prover àquele interesse” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 147-148).

<sup>293</sup> Como observa Denise Lucena, “Para que o ato de constituição do crédito tributário [realizado pelo contribuinte] seja válido não é necessário um outro ato jurídico administrativo para declará-lo como tal. Somente no caso de discordar dos valores apurados pelo cidadão-contribuinte, verificando as prováveis irregularidades, é que cabe à Administração Pública efetuar o lançamento suplementar e notificar os novos valores”. (CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 102).

necessariamente percorre e preenche os critérios material, espacial e temporal da regramatrix de incidência normativa e, ao estabelecer o montante de tributo devido, necessariamente preenche os critérios subjetivo e quantitativo da norma.

Portanto, queira-se, ou não, denominar essa atividade de “autolancamento”, ela possui todas as características de um ato de aplicação e criação normativa e constitui um dos modelos administrativos mais utilizados, atualmente, para a constituição de créditos tributários<sup>294</sup>.

Observemos que o fato de que os deveres administrativos possam estar estabelecidos em normas esparsas não desnatura a condição de que em seu conjunto eles findam, em muitos casos, por atribuir a competência dos particulares para a realização de função administrativa.

Já afirmamos que as normas jurídicas são construções dos intérpretes a partir dos textos de direito positivo, e assim também o são as normas de competência que podem ser construídas a partir da articulação coerente de uma coleção de dispositivos normativos. Assim é absolutamente prescindível que haja texto de direito positivo com a expressa dicção de que “ao contribuinte compete expedir norma individual e concreta, realizando a incidência tributária”, quando há um conjunto de dispositivos que permite construir essa norma com tal conteúdo<sup>295</sup>.

---

<sup>294</sup> Vejamos neste sentido a observação de Paulo de Barros Carvalho: “Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta, vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, fixando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas, não é assim no direito brasileiro. Basta soabrirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também o cumprimento da prestação pecuniária.

“Diga-se de passagem, aliás, que tem havido crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil como em outros países que seguem o modelo do direito continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 383-384).

<sup>295</sup> Maria Rita Ferragut já manifestou esse entendimento: “Uma interpretação sistemática do ordenamento nos levará, com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determ inado

Precisamos considerar ainda, como já adiantamos, que o particular, ao exercer competência administrativo-tributária e aplicar o direito tributário aos fatos que ele mesmo ou que terceiro pratica, necessariamente deverá interpretar o direito em toda a sua complexidade e deverá decidir, como é intrínseco à atividade de interpretação, sobre qual o melhor sentido e que valores devem prevalecer nas normas concretas a serem construídas.

Conforme já foi visto toda atribuição de competência é atribuição de função pelo ordenamento jurídico, o que quase sempre implica a imputação de um dever/poder de decidir sobre valores a serem concretizados nos ciclos de positivação do direito. A imposição da função de constituição de créditos tributários diretamente a partir de normas gerais e abstratas, sem a intermediação da Administração Pública delega, portanto, aos particulares a decisão sobre o sentido que o ordenamento jurídico dará a um fato concreto – ainda que essa decisão esteja sujeita a controles posteriores, como a grande maioria das decisões postas por agentes competentes no ordenamento jurídico.

Importa notar que a juridicidade da norma individual e concreta produzida e introduzida no sistema de direito positivo pelo particular será dada pelo mesmo fator que confere validade a qualquer outra norma jurídica, quando ela for produzida, material e formalmente, conforme estabelece o direito, com base em outras normas que lhe confirmam fundamento de validade,<sup>296</sup> segundo procedimentos legalmente estabelecidos e impulsionados por agentes competentes.

A forma de controle de validade dessas normas produzidas pelos particulares é outro tema que percorreremos a seguir. De todo modo, a possibilidade de que tais normas venham a ser modificadas em ulteriores instâncias de controle não as torna mais provisórias do que qualquer outro ato ou norma posta no sistema, que também sempre será potencialmente passível de afastamento.

---

comportamento do sujeito passivo. Nesse sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade desde último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto” (FERRAGUT, Maria Rita. Artigo Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário, *in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, de Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 321).

<sup>296</sup> Esse conceito de validade jurídica foi previamente abordado e pode ser complementado pela afirmação de João Maurício Adeodato: “Considerar o ordenamento jurídico pelo modelo da teoria dos sistemas, por outro lado, ajuda a compreender o conceito de norma jurídica tanto do ponto de vista do significado ideal quanto da perspectiva dos seus significantes, as fontes do direito. Na autorreferência do subsistema jurídico, ‘as normas somente são jurídicas porque constituídas segundo os critérios do sistema jurídico’” (ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 168).

Nesse momento, cabe evidenciar que não só o contribuinte produz e introduz normas individuais e concretas (atos de decisão) no ordenamento jurídico, mas que são as normas por ele produzidas que, na grande maioria das vezes, prevalecerão perante o ordenamento, tendo em vista a limitada capacidade dos órgãos fiscalizadores de controlar a sua validade, mesmo com os longos prazos decadenciais e prescricionais estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

Queremos dizer que a norma introduzida no ordenamento, segundo os procedimentos nele previstos, deve ser presumida como válida e produzir efeitos até que, se for o caso, venha a ser afastada. Cabe aqui a observação pragmática de que, no caso das normas tributárias de incidência, a maior parte delas construída pelos contribuintes, elas não serão afastadas, porque sequer chegarão a passar pelos filtros mais aprofundados de controle da Administração Pública, e por isso prevalecerão e os seus efeitos serão consolidados no tempo.<sup>297</sup>

O efeito das declarações de tributos, portanto, de constituição de créditos tributários,<sup>298</sup> equivale ao dos lançamentos de ofício produzidos por agentes administrativos, especialmente no que diz respeito à sua maior função: a de consubstanciar a dívida tributária do contribuinte líquida, certa e executável pela Fazenda Pública.<sup>299</sup> Esse efeito pode estar previsto em lei de modo direto ou indireto, e sempre ocorrerá quando não houver previsão do lançamento de ofício como método ordinário para a realização dessa

---

<sup>297</sup> Maria Beltrán afirma que uma das principais consequências do sistema de autoliquidaciones tributárias como forma regular de liquidação de tributos é: “La consolidación de las autoliquidaciones como liquidaciones definitivas sin intervención de la Administración. El aumento considerable del número de contribuyentes, es decir, la masificación que se produce, así como la complejidad adquirida por las distintas figuras tributarias e la falta de personal de la Administración para controlar las mismas (órganos de inspección) van a tener como efecto directo un control de un número pequeño de contribuyentes, los cuales, en su mayoría, verán confirmadas sus liquidaciones por el paso del tiempo” (GIRÓN, María Beltrán. *La aplicación de los tributos por los órganos de gestión*. Tese de doutorado apresentada no Departamento de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Granada, 2006, p. 72).

<sup>298</sup> Cumpre esclarecer que nem todas as declarações entregues pelos particulares têm a finalidade de constituição de créditos tributários. Existe uma série de declarações que servem tão somente para formalizar e informar a ocorrência de fatos que podem ter relevância tributária e que tenham sido realizados pelos próprios sujeitos passivos ou por terceiros, e que servirão para o controle e o cruzamento de dados pelas Administrações Tributárias. Um exemplo, dentre os diversos possíveis, desse tipo de declaração é, em âmbito federal, a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1115/10, e que estabelece o envio de informações relacionadas ao mercado imobiliário.

<sup>299</sup> É este também o entendimento de Sérgio André Rocha: “Para falarmos em lançamento tributário não basta o cálculo por parte do contribuinte e o consequente pagamento do valor devido, sendo necessário que tenhamos um ato do contribuinte, consubstanciado na declaração, formalizando a liquidação feita. A tal ato seria então atribuído o mesmo efeito do lançamento feito pelas autoridades administrativas, de modo que em caso de não-pagamento do crédito tributário constituído pela autolançamento abrir-se-ia a via judicial para sua cobrança pela Fazenda Pública” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento*, p. 300).

atividade, ou seja, quando os valores de tributos nelas apresentados e não pagos pelos contribuintes puderem ser diretamente inscritos em dívida ativa dos entes federados e puderem ser perpetrados os seus respectivos atos de cobrança.

No âmbito federal, existe a previsão direta de tal efeito pelo Decreto-Lei nº 2.124/84 que, em seu artigo 5º<sup>300</sup>, §1º estabelece que “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.”.

Em seu parágrafo 2º, o mesmo artigo prevê que: “Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”

Caso em sede de controle da atividade do particular competente para a constituição de créditos tributários (fiscalização tributária), o agente fiscal constate e demonstre que por algum motivo foi constituído um crédito tributário em montante menor do que o devido, o lançamento de ofício que esse deverá produzir terá por objeto apenas o valor faltante, com o que será complementada a atividade do particular.<sup>301</sup>

O mesmo efeito de constituição de créditos tributários pode ser atribuído por lei às declarações de compensação tributária apresentadas pelos particulares às Administrações Tributárias, segundo as formalidades exigidas para essa atividade. Em tais casos, o crédito tributário constituído pelo particular poderá, não havendo a homologação da compensação, ser diretamente encaminhado para a inscrição em dívida ativa, cobrança e execução.<sup>302</sup>

---

<sup>300</sup> Reiteramos o nosso entendimento sobre a inconstitucionalidade do *caput* do referido artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, que autoriza o Ministro da Fazenda a criar obrigações que somente poderiam ser instituídas por lei, em virtude do princípio da legalidade.

<sup>301</sup> Nesse sentido, dispõe a Medida Provisória nº 2185-35/01: “Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

<sup>302</sup> Em âmbito federal, no caso da não homologação de compensações, o agente fiscal deverá lavrar lançamento de ofício apenas para constituir a multa prevista na lei 10.833/03: “Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à

O Superior Tribunal de Justiça reconhece em entendimento pacífico<sup>303</sup> e sumulado esse efeito constitutivo de créditos tributários a declarações de tributos como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), a Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA), a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIPF) entregues pelos particulares e admite a possibilidade de que sejam diretamente executados os créditos constituídos por essas declarações, sem que haja a necessidade de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais, uma vez que por meio de seus controles (fiscalização tributária) se tenha apurado a validade da norma-decisão produzida pelo particular.

Esse posicionamento do Superior Tribunal de Justiça restou expresso na edição, em 2010, de sua Súmula nº 436, que estabelece que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

O Superior Tribunal de Justiça, nas referidas decisões, acertadamente reconhece, além disso, que a constituição de crédito tributário pelos particulares por meio de suas declarações de tributos também possui o importante efeito de dar início ao prazo prescricional para a sua cobrança<sup>304</sup>. Esse posicionamento fomenta a concretização da segurança jurídica dos particulares no tempo, tendo em vista que o entendimento contrário de que os créditos tributários só se constituiriam com a homologação dos órgãos fazendários criariam a seguinte situação:

---

imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

<sup>303</sup> Veja-se, por exemplo, a ementa do RESP 416701/SC, julgado em 06/10/2003:

“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 à exigência do referido crédito, ex vi do art. 5º, §1º, do DL 2.124/84. 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. (...)”. Outros exemplos de decisões na mesma direção são as proferidas nos: ARES 209050/SC, de 21/05/2015; RESP nº 624907/PR de 02/12/2004, ERESP nº 576661/RS de 26/10/2006; RESP nº 839220/RS de 26/10/06; RESP 437363/SP de 19/04/04; AGA nº 87366/SP de 25/11/96; RESP 510802/SP de 14/06/04; RESP 389089/RS e3 16/12/02; RESP 652952/PR de 16/11/04; RESP 600769/PR de 27/09/04; RESP 510802/SP de 14/06/04.

<sup>304</sup> A respeito desse tema discorre Sérgio André Rocha: “A constituição do crédito tributário pelo contribuinte tem como efeito a configuração do termo inicial do prazo prescricional para o exercício da pretensão Fazendária ao crédito tributário. Já estando constituído o crédito não há mais que se falar na incidência do prazo decadencial, seja o previsto no §4º do art. 150, seja o estabelecido no art. 173, ambos do CTN, passando a incidir o art. 174 do Código que prevê o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento*, p. 317).

(i) Uma vez que a homologação expressa tende a nunca existir (e se fosse obrigatória em todos os casos, os benefícios e a praticabilidade fomentada pelos modelos colaborativos de constituição de créditos tributários seriam anulados, tendo em vista a obrigatoriedade de que os órgãos fazendários atuassem diretamente perante cada ocorrência de fato tributável);

(ii) A homologação tácita seria então a regra, o que ensejaria, na prática, um prazo de pelo menos dez anos de indefinição para os particulares quanto à sua posição jurídica, ainda que esses tenham cumprido o dever administrativo de entregar as suas declarações de tributos: cinco anos de prazo decadencial mais cinco anos de prazo prescricional.

A segurança jurídica possui efeito sobre a temporalidade jurídica e limita no tempo o efeito de posições indefinidas, mediante a fixação no ordenamento de formas de preclusão e definição<sup>305</sup>. Assim, especialmente em face da necessidade de dar efetividade ao instituto da prescrição, é mais coerente com a segurança jurídica o entendimento de que a previsão do artigo 150 do Código Tributário Nacional tornou-se inócua no que diz respeito à necessidade de homologação expressa da atividade do particular obrigado a antecipar o tributo. Isso porque o efeito do lançamento que deveria ser praticado pelo agente fiscal mediante homologação resta suprido pelo efeito de constituição de créditos tributários atribuído às declarações de tributos dos particulares.

Observemos que, em relação aos casos em que os particulares não entregam as suas declarações de tributos, aí sim, teremos o decurso de prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário devido.

---

<sup>305</sup> “Em verdade, o próprio direito, enquanto instrumento de organização da vida social, presta-se a afirmar a segurança jurídica, seja nas relações entre indivíduos, ou entre esses e o poder público.

“Disso, igualmente, não foge o ordenamento jurídico brasileiro, o qual, por ter a segurança jurídica como um valor primordial, estabeleceu, dentro dos seus vários subsistemas, institutos que se prestam a consolidar situações jurídicas, conferindo a elas estabilidade.

“Nesse contexto, dentro do nosso ordenamento jurídico, prescrição e decadência são conceitos jurídico-positivos construídos pelos diversos subsistemas que o integram. Tais institutos jurídicos, aliás, são de extrema valia para a promoção de estabilização social, consubstanciando relevantes mecanismos jurídicos voltados à absorção de incertezas” (SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; FERRAZ FILHO, Luiz Henrique G. Inaplicabilidade das regras do novo CPC à prescrição e decadência tributárias. In SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. (coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015, p. 17).

Por tudo isso, afirmamos que, atualmente, em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação tributária, temos assistido à adoção pelos entes federativos do modelo que conta com a participação dos contribuintes como colaboradores da Administração Pública o método ordinário para constituição dos créditos tributários dos entes federados.<sup>306</sup>

Muitas questões relevantes devem ser consideradas a partir dessas constatações. A segurança jurídica aqui desponta como princípio a exigir a criação de condições prévias para que o contribuinte individualmente considerado possa exercer corretamente a sua função administrativa por meio da concretização dos valores da previsibilidade e estabilidade do direito e da concepção de seu direito à orientação. Com igual relevância, a segurança jurídica da confiança na efetividade do ordenamento jurídico e na proteção de direitos fundamentais demanda a criação de métodos que assegurem a concretização da isonomia e a efetividade da arrecadação tributária diante de um modelo pulverizado de aplicação do direito.

Desde já, salientamos que um dos mais importantes efeitos que devem ser reconhecidos diante da opção por atribuir aos particulares o dever de constituir créditos tributários é o da presunção de validade<sup>307</sup> da norma individual e concreta por eles produzida e que consubstanciam estes créditos.

Como já antecipamos, a validade formal dessas normas individuais e concretas será verificada sempre que o particular observar corretamente os seus deveres administrativos, que constituem procedimentos voltados à constituição do crédito tributário.

---

<sup>306</sup> Saldanha Sanches sintetiza esta tendência e algumas de suas repercussões no seguinte comentário: “Mas no sistema actual passamos de deveres [de colaboração], que são uma exceção no conjunto de sistema, para a sua existência como forma normal de aplicação da lei fiscal. Com uma previsão normativa autónoma em relação à atribuição de deveres de prestação pecuniária.

“(…) E é por isso que é ao sujeito passivo que cabe em primeira linha a interpretação e aplicação da lei fiscal, com a prevalência de novas formas de relacionamento e de comunicação com a Administração.

“E a actuação desta (controlo eventual, tomada de posições genéricas através da orientação da divulgação de orientações administrativas que também elas se não dirigem já apenas aos órgãos da Administração) também se modifica, criando novas formas de relacionamento e novos problemas de comunicação” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 76).

<sup>307</sup> Essa presunção de validade foi reconhecida pelo Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo (Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 939/03) em seu artigo 5º, III “Artigo 5º - São garantias do contribuinte: (...) III - a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil.”



Já a validade material se configura quando o particular aplicar corretamente as normas de incidência aos fatos tributários que praticou, realizando a subsunção normativa segundo interpretação possível do direito, em conformidade com valores constitucionais e legais relacionados à matéria de que trate o seu ato de aplicação do direito.

Ambos os aspectos, formal e material da validade dessas normas devem ser presumidos, ainda que de modo relativo, naturalmente, mas que somente poderão ser afastados se, em instância de controle – fiscalização tributária –, forem verificadas e comprovadas circunstâncias que justifiquem estes afastamento.

Ao mesmo tempo, tendo em vista o interesse público na concretização dos valores da arrecadação e da isonomia tributária, o controle da atividade dos particulares-colaboradores deve ser empreendido de modo eficiente e segundo padrões uniformes em procedimentos de fiscalização realizados pelas Administrações Tributárias.

#### **5.4 Fiscalização tributária como procedimento de controle dos atos de decisão dos particulares-colaboradores e do adimplemento de suas obrigações tributárias**

Considerados os procedimentos de formalização de fatos tributários e de apuração e constituição de créditos tributários realizados pelos particulares como o método mais comum, em nosso sistema jurídico, de formação das obrigações tributárias individuais e concretas, salta à vista a necessidade de controle sobre a sua atuação, função essa que se exerce por meio da fiscalização tributária e que é muito relevante para a concretização de valores constitucionais, como os da arrecadação tributária, da igualdade, da justiça fiscal e da segurança jurídica, no sentido de confiança na conformidade da aplicação do direito com esses mesmos valores.<sup>308</sup>

---

<sup>308</sup> De um ponto de vista empírico, James Alm observou a importância da atuação estatal no controle da evasão fiscal para a conformação de “normas sociais”, ou de uma moralidade social voltada ao *compliance* tributário. “Still another dimension by which social norms can be changed is the government’s commitment to enforcing the tax laws. If the perception becomes widespread that the government is not willing to detect and penalize evaders, then such a perception legitimizes tax evasion. The rejection of sanctions sends a signal to each individual that others do not wish to enforce the tax laws and that tax evasion is in some sense socially acceptable, and the social norm of compliance disappears” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 27).

Como vimos, aos particulares é atribuída, em relação aos principais tributos do nosso sistema tributário em matéria de arrecadação, o dever de formalizar fatos tributários, e apurar, quantificar e constituir as suas próprias obrigações tributárias e, em algumas hipóteses também as de terceiros, e adimpli-las sem qualquer atuação prévia da Administração Pública. Isso equivale a dizer que, além da obrigação de pagar tributos, aos particulares é outorgada competência administrativo-tributária para aplicar o direito tributário e introduzir normas individuais e concretas de incidência tributária.

No exercício dessa função, naturalmente, é possível que haja erros por parte dos contribuintes – especialmente em cenário de hipercomplexidade normativa –, bem como condutas dolosas no sentido de evitar a tributação. Em ambos os casos, a arrecadação e a isonomia tributária num sentido material serão impactadas.

Por essa razão, esse modelo extremamente descentralizado de promoção da dinâmica do direito implica a necessidade de controles rígidos (i) sobre os atos de decisão dos particulares nas cadeias de concretização normativa, ou seja, sobre a validade material e formal das normas tributárias em sentido estrito individuais e concretas por eles produzidas e formalizadas em suas declarações de tributos; (ii) sobre o cumprimento, pelos particulares, de todas as normas administrativo-tributárias que determinam a produção de documentos e informações que permitem a controlabilidade de sua atuação; (iii) sobre o correto adimplemento de suas obrigações tributárias em sentido estrito (pagamento de tributos).

Todos esses controles são exercidos em sede de fiscalização tributária. Por meio dessa atividade de auditoria, os agentes competentes poderão, se verificado defeito material ou formal na constituição do crédito tributário pelo particular, ou o seu inadimplemento do dever de realizar essa atividade, intervir no ciclo de positivação do direito e produzir norma-decisão<sup>309</sup> que substituirá<sup>310</sup> aquela foi, ou que deveria ter sido

---

<sup>309</sup> “Eis o conteúdo ou objeto do ato jurídico administrativo do lançamento: introduzir no ordenamento positivo u’ a norma individual e concreta que guarde subsunção à regra-matriz de incidência, isto é, à norma-geral e abstrata instituidora do gravame” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 410).

<sup>310</sup> “Quando cabe ao Fisco, em caráter inaugural, montar a linguagem competente, será ele constitutivo, tanto do fato jurídico tributário como da obrigação que se irradia pelo liame lógico da imputação normativa (‘causalidade jurídica’, na terminologia de Lourival Vilanova).

“Acontece, porém, que o lançamento é lavrado, muitas vezes, em substituição àquele ato de linguagem emitido com deficiência pelo sujeito passivo, no exercício de competência legal. Sempre que isso ocorrer, não havendo o traço inovador referido acima, apresentar-se-á como ato modificativo. Sim, porque a manifestação competencial do contribuinte já fizera nascer o crédito e seu correlativo débito. O ato

introduzida pelo particular, por meio do lançamento de ofício, que configura, portanto, nesses casos, o método extraordinário<sup>311</sup> de constituição de créditos tributários utilizado em nosso ordenamento jurídico<sup>312</sup>.

A fiscalização é, portanto, uma função essencial da Administração Tributária, especialmente em um modelo administrativo-tributário em que a competência para interpretar e aplicar o direito se encontra pulverizada, ordinariamente atribuída a tantos agentes (privados) quanto são os particulares sujeitos passivos de deveres administrativo-tributários.

Atualmente, como já mencionamos, está em funcionamento o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com o qual se forma um banco de dados e informações fornecidas pelos particulares no cumprimento de seus deveres administrativos, e que podem ser acompanhados em tempo real e integral pelas Administrações Tributárias dos entes federados.

Talvez um dos maiores benefícios trazidos pelo SPED para a fiscalização tributária seja a possibilidade de que as informações oferecidas por cada um dos diferentes contribuintes envolvidos nos mesmos fatos tributários e por terceiros relacionados sejam facilmente cruzadas, o que permite aos agentes fiscais uma grande facilidade para encontrar inconsistências, e com base nelas selecionar os contribuintes que serão fiscalizados.

Os agentes públicos a quem incumbe a fiscalização tributária,<sup>313</sup> selecionado o contribuinte, os tributos e o período que será fiscalizado conforme disposto

---

administrativo celebrado pela Fazenda Pública terá apenas o condão de modificar o expediente inicialmente confiado ao sujeito passivo, que o produziu com defeito de fundo ou de forma” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 408-409).

<sup>311</sup> “Sendo o caráter excepcional da avaliação administrativa uma consequência de, neste novo tipo de relações entre a Administração e o contribuinte, ser a este que é atribuído o papel central na determinação dos valores, sobre os quais vai assentar a determinação do imposto” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 122).

<sup>312</sup> “Nos casos do chamando lançamento por homologação, quando a atividade de lançamento é efetivamente realizada pelo sujeito passivo do dever jurídico-tributário, resguarda-se às autoridades fazendárias a potestade de verificar se a apuração levada a efeito pelo particular se amolda às prescrições da legislação tributária.

“Caso a fiscalização verifique que o sujeito passivo deixou de adimplir seus deveres jurídicos, a autoridade fazendária realizará atividade de lançamento, por intermédio da qual verificará o montante devido exigindo, por via de consequência, seu recolhimento” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 322).

no termo de início de fiscalização,<sup>314</sup> terão ainda à sua disposição um manancial de documentos e informações que as leis determinam aos particulares produzir. Conforme anuncia Geraldo Ataliba, “todos os meios, da forma mais ampla, devem ser dados ao fisco para desempenhar a atividade de fiscalização.”<sup>315</sup>

Os agentes fiscais regularmente investidos de competência para acompanhar as informações fornecidas pelos particulares-colaboradores e também para impulsionar procedimentos de fiscalização tributária cumprem papel de grande relevância no sentido de assegurar a conformidade dos ciclos de positivação do direito tributário com valores constitucionais afetos, especialmente aqueles ligados à efetividade da arrecadação e da isonomia tributária.<sup>316</sup>

Como já dissemos, os fatos do mundo ocorrem em condições únicas no tempo e no espaço, e cabe ao ser humano ao qual o ordenamento jurídico atribui essa função, formalizá-los em linguagem jurídica, segundo procedimentos e formalidades previamente determinadas.

---

<sup>313</sup> A competência dos agentes fiscais começa na Constituição Federal, artigo 145, §1º e artigo 237, passa pelo Código Tributário Nacional (artigo 194) e outras leis como, por exemplo, em âmbito federal, a Lei 10.593/02, fruto da conversão da MP nº 46/06, fixa em seu artigo 6º a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil para fiscalizar e lançar tributos, ratificado pela Portaria RFB nº 1687/14, artigo 2º, dentre outros e, como veremos adiante, completa-se com a designação de específicos agentes fiscais para determinado procedimento em termo de início de fiscalização.

<sup>314</sup> O Código Tributário Nacional, em seu artigo 196, determina a lavratura de termo de início de fiscalização que servirá, dentre outras funções, para fixar e delimitar a competência de agente específico para fiscalizar determinado tributo por determinado período. O termo de início de fiscalização fecha uma cadeia de normas de competência com a atribuição de função específica e concreta a um determinado agente fiscal. A observância dessa exigência legal favorece a segurança jurídica contra a sujeição indefinida do particular a intervenções arbitrárias da Administração Pública. Somente o agente fiscal expressamente designado tem competência para solicitar informações e documentos aos cidadãos e pessoas jurídicas no intuito de fiscalizar as suas atividades. Em âmbito federal, a Portaria RFB nº 1687/14 em seu artigo 2º reforça essa determinação.

<sup>315</sup> E segue o autor: “O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta ou indiretamente à ocorrência dos fatos impositivos, 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” (ATALIBA, Geraldo. Lançamento – Procedimento regado: discricionariedade 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, p. 330).

<sup>316</sup> Conforme comentam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López: “Os agentes públicos representam o elemento dinâmico que possibilita a atuação do órgão público. Dessa forma, a cada agente deve corresponder um círculo de atribuições que permitam o exercício de poderes e cumprimento de deveres inerentes à sua função estatal.

“Dos poderes conferidos, conclui-se terem os auditores-fiscais liberdade na coleta de dados e informações relacionadas ao fato gerador para a aferição da efetiva subsunção dos eventos ocorridos no mundo fenomênico à hipótese posta em abstrato na norma que rege o tributo sob exame” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 139).

Nos modelos colaborativos de Administração Tributária, cabe ordinariamente aos particulares, na maior parte dos casos, realizar essa tarefa, e também, por meio de deveres administrativos a eles atribuídos, promover a aplicação das normas tributárias em sentido estrito (regras-matrizes de incidência tributária) e constituir créditos tributários relacionados a fatos praticados por eles próprios ou por terceiros.

Em sede de fiscalização tributária, essas atividades serão verificadas por meio do exame de documentos que relatam e constituem fatos jurídicos com relevância tributária em cotejo com informações e dados que serão cruzados a fim de provocarem no agente fiscal o convencimento sobre o correto cumprimento de deveres administrativos e de obrigações tributárias pelos particulares.

Nos procedimentos de fiscalização, novos deveres administrativos ou de colaboração podem ser atribuídos aos particulares sob fiscalização ou a terceiros relacionados, como os de (i) apresentar os documentos que consubstanciam juridicamente os fatos imponíveis por eles constituídos e outros que sirvam para comprová-los; (ii) fornecer informações solicitadas pelos agentes fiscais para o seu melhor entendimento sobre os fatos relatados em documentação que foi ou deveria ter sido produzida pelo particular.<sup>317</sup> No caso dos particulares fiscalizados, (iii) o próprio dever de suportar a fiscalização, permitindo a presença de agentes fiscais em seus estabelecimentos, a verificação de estoques e arquivos físicos e digitais, dentre outros, consiste também em dever de colaboração.

Apesar da discricionariedade dos agentes fiscais na condução dos procedimentos fiscalizatórios, é importante que se verifique a legitimidade de suas solicitações, o que, tendo em vista o princípio da legalidade, ocorre: (i) em relação ao requerimento de documentos: quando a sua produção já tenha sido determinada por lei, dentro dos prazos legais para a sua manutenção pelos particulares; (ii) em relação a

---

<sup>317</sup> “Assim, em face da constatação de indícios da ocorrência do fato gerador em determinado evento negocial, compete à Administração Fazendária atuar para a verificação da regularidade do cumprimento das respectivas obrigações tributárias. No exercício de suas atividades, a autoridade pode praticar atos e verificar os documentos fiscais do contribuinte, intimando-o a prestar os esclarecimentos necessários à apuração da verdade material sobre fatos e circunstâncias concernentes ao exercício de suas atividades. Esse poder decorre da própria Constituição Federal que autoriza, em seu artigo 145, a Administração a identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte de modo a possibilitar a efetiva verificação de sua capacidade econômica” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 147-148).

informações ou exames físicos em estabelecimentos ou sobre mercadorias fiscalizados: uma vez que a competência do agente fiscal para exigí-los esteja fundamentada em lei e em termo inicial de fiscalização.

Observemos que em caso de descumprimento desses deveres de colaboração com a fiscalização, poderão ser aplicadas sanções,<sup>318</sup> e os agentes fiscais poderão obter coercitivamente os documentos e as vistorias exigidos, inclusive por meio da requisição de força pública federal, estadual ou municipal, conforme estabelece o artigo 200 do CTN.<sup>319</sup>

Importante salientar, como o fazem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López, que “o dever de colaboração do contribuinte não pode se sobrepor a garantia constitucional do direito ao silêncio ou da prerrogativa contra a autoincriminação se o atendimento à intimação do agente fiscal puder gerar consequências na esfera criminal”,<sup>320</sup> em consonância com o artigo 5º, LXIII da Constituição Federal.<sup>321</sup>

A partir da análise e do cotejo das informações fornecidas pelos particulares ou obtidas licitamente pelos agentes fiscais, com a possibilidade de verificação de “mercadorias, livros, arquivos, documentos”,<sup>322</sup> o agente competente formará uma

---

<sup>318</sup> “Assim, o contribuinte tem o dever jurídico de colaborar na instrução desse procedimento, o que inclui prestar declarações, esclarecimentos, exibir livros ou documentos em seu poder, ou seja, facultar os meios de prova cuja valoração caberá à autoridade fazendária. O descumprimento desse dever impõe a aplicação de sanções administrativas e penais, como previsto na Lei nº 9.430/96, que, em seu artigo 44, parágrafo 2º, determina o agravamento da multa de ofício para prestar esclarecimentos e, no Código Penal, que prevê o crime de desobediência à ordem legal de funcionário público (art. 330)” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 148).

<sup>319</sup> Código Tributário Nacional, artigo 200: “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.”

<sup>320</sup> Observam, ainda, os autores que: “Não configurado o privilégio contra autoincriminação, a solicitação sobre aspecto contábil, fiscal, econômico ou financeiro da pessoa jurídica, de interesse da investigação fiscal, previsto no campo da lei tributária sob administração da autoridade deve ser atendida. A negativa de colaborar com os trabalhos do agente fiscal, prestando as informações solicitadas, sujeita o contribuinte a aplicação de multa administrativa prevista na legislação tributária e pode configurar crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137/90, artigo 1º, assim disposto: ‘I- omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias’” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 149).

<sup>321</sup> O artigo 5º, LXIII da Constituição Federal estabelece que “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”. O Supremo Tribunal Federal já manifestou diversas vezes o entendimento de que esse direito não se restringe ao preso, mas a qualquer pessoa que não pode ser obrigada a produzir prova contra si mesma em matéria criminal.

<sup>322</sup> O artigo 195 do Código Tributário Nacional determina que: “Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias,

percepção sobre os fatos tributariamente relevantes realizados pelos particulares, e uma convicção a respeito de sua correta descrição em termos jurídicos, do ponto de vista de sua qualificação legal e do volume de fatos tributários realizados (verificação sobre omissões por parte dos particulares).

Verificará também o agente fiscal quais as consequências tributárias que devem ser imputadas aos fatos apurados, o que equivale a dizer que o agente fiscal formará um entendimento sobre as normas individuais e concretas que deveriam ter sido construídas diante dos fatos verificados.<sup>323</sup>

Averiguará, por fim, se houve por parte do particular sob fiscalização o cumprimento de todos os seus deveres administrativos e obrigações tributárias.<sup>324</sup>

Ao fim dessas análises, a percepção do agente fiscal pode ser de que o contribuinte agiu corretamente, caso em que poderá homologar a sua atividade de constituição de créditos tributários, ou simplesmente encerrar o procedimento fiscalizatório sem produzir lançamento de ofício, ou de que o contribuinte produziu norma individual e concreta inválida, o que resultou em pagamento de tributos a menor, e/ou de que tendo, ou não, produzido norma válida, deixou de cumprir com obrigação tributária devida, e/ou de que houve o descumprimento de deveres administrativos.

---

livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-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 referam”.

<sup>323</sup> A Portaria RFB nº 1687/14, em seu artigo 3º, I, especifica que o conceito de fiscalização tributária diz respeito às “ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais.” O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que “o procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital”.

<sup>324</sup> “A partir daí, o procedimento [de fiscalização] compreende uma série de ações promovidas por representantes da Fazenda Nacional, tendo como destinatários os contribuintes, de maneira a verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, incluindo intimações para prestar informações, identificação e quantificação da base de cálculo, cálculos matemáticos para apuração do crédito tributário, ações comparativas para verificar o recolhimento dos tributos, e, na hipótese de incorreção no recolhimento, inicia-se o procedimento inerente à constituição do crédito tributário, culminando no lançamento tributário e na notificação do sujeito passivo” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 41).

Tendo em vista que a aplicação do direito envolve interpretação e decisão, é natural que haja casos em que o agente fiscal venha a concluir que a constituição de créditos tributários pelos particulares foi realizada de modo diverso do que seria devido em sua percepção, ou de que houve o descumprimento de deveres administrativos, que o particular deixou de cumprir por não entender que eles seriam cabíveis.

Essa diferença de leitura dos fatos ou das normas tributárias pode ocorrer por diferentes motivos que devem ensejar diferentes consequências em relação à lavratura, ou não, de lançamento de ofício e também no âmbito do controle administrativo e judicial desses lançamentos de ofício, caso sejam lavrados, tendo em vista o princípio da segurança jurídica. Este tópico será objeto de análise mais adiante.

Nesse momento, cabe analisar o papel dos agentes fiscais no ciclo de positivação do direito tributário e observar que esses têm competência administrativo-tributária para, atendidas as exigências procedimentais e materiais dos procedimentos de fiscalização e para a lavratura de autos de infração, emitir nova decisão a respeito dos mesmos fatos tributariamente relevantes que implicaram a constituição do crédito tributário pelo contribuinte, ou a sua omissão em fazê-lo.

Ambas as decisões sucessivamente proferidas em sede de aplicação do direito, a do particular – no caso em que esse procurou cumprir com os seus deveres administrativos – e a do agente fiscal, dizem respeito às mesmas situações de fato, que podem ser apreciadas de modo idêntico ou de modo distinto.

Caso essas decisões sucessivas sejam idênticas, o agente fiscal homologará a atividade de constituição de créditos tributários realizada pelo particular, ou simplesmente não produzirá auto de infração. Se, por outro lado, essas decisões forem distintas, prevalecerá a decisão do agente fiscal competente em relação à do contribuinte, tendo em vista a própria natureza de controle da sua função. Naturalmente, existe sempre a possibilidade de que a decisão do agente fiscal venha a ser afastada nas suas próprias instâncias de controle, em processos administrativos ou judiciais.



O objetivo da fiscalização tributária não é, em um primeiro momento, a constituição de créditos tributários<sup>325</sup>, mas sim, o atendimento do interesse público de que seja controlada a atividade administrativo-tributária realizada pelos particulares-colaboradores, no intuito de verificar se eles se desincumbiram corretamente de seus deveres administrativos e obrigações tributárias, especialmente para garantir a concretização da arrecadação e da isonomia tributária.

Assim, ao final de um procedimento fiscalizatório, o agente público poderá concluir que os contribuintes-colaboradores agiram corretamente na constituição e pagamento de tributos, ou que resta crédito tributário a ser constituído e/ou a ser recolhido, e/ou sanções a serem aplicadas.

Apenas se verificada e comprovada omissão, erro ou infração cometida pelo particular, o agente fiscal deverá realizar o lançamento de ofício do tributo, a fim de constituir o crédito tributário faltante (método extraordinário de constituição de créditos tributários) e, se for o caso, lançar também as multas por infrações tributárias e/ou descumprimento de deveres administrativos. Esses lançamentos normalmente ocorrem por meio de veículo introdutor de normas jurídicas denominado Auto de Infração e Imposição de Multa.<sup>326</sup>

Importa observar que as fiscalizações tributárias não alcançam a totalidade dos particulares a quem a lei atribui deveres administrativo-tributários, tampouco alcançarão todos os períodos em que esses deveres devem ser observados. Em 2015, a Receita Federal do Brasil, segundo informações publicadas em seu Plano Anual de

---

<sup>325</sup> “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 (...)”. E mais adiante: “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.” (...) “Conclusão de tal estirpe desabona por completo a eficiência imposta pelo artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, porquanto pressupõe o desenrolar, às custas do Estado, de um procedimento e de um sucessivo processo acerca do mesmo tema” (DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 196 e p. 205-206).

<sup>326</sup> “Como se sabe, no AIIM convivem dois distintos atos administrativos: onde há exigência de imposto, é um lançamento tributário de ofício; onde existe exigência de penalidade, um ato de imposição de penalidade” (CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. A revisão do auto de infração e imposição de multa no processo administrativo tributário paulista. In SALUSSE, Eduardo Perez (coord.); CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de. *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015, p. 470).

Fiscalização para 2016, realizou 277.369<sup>327</sup> procedimentos fiscais, dentre auditorias externas e revisões de declarações entregues pelos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, relativas a todos os tributos federais.

Apenas para que tenhamos uma ideia do volume de controle efetivo que a Administração Tributária Federal exerce sobre a correta apuração e o pagamento de tributos pelos contribuintes, comparemos o número de procedimentos fiscais de auditorias externas relacionadas ao Imposto de Renda que foi, em 2015, de 2.162<sup>328</sup> com o de declarações entregues relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Física no mesmo ano, que foi de 28.007.488,<sup>329</sup> enquanto o número de Escriturações Contábeis Fiscais entregues foi de 1.189.626.<sup>330</sup>

Em relação às chamadas “malhas” do imposto de renda, tem-se um número mais expressivo, representativo do controle da Receita Federal sobre a atuação dos contribuintes, sendo que, em relação às pessoas físicas, o número de declarações que caíram na chamada “malha fina” foi de aproximadamente 1.268.704<sup>331</sup> e, em relação às pessoas jurídicas, no ano inaugural da sua “malha fiscal”, 25.598<sup>332</sup> empresas receberam cartas da Receita Federal informando a apuração de diferenças nas informações fiscais por elas fornecidas, estimulando a sua autorregularização.

Com isso, já notamos o papel fundamental que a informatização dos deveres administrativos dos contribuintes tem exercido sobre a efetividade dos controles exercidos pelos órgãos fazendários ao permitir o cruzamento eletrônico de dados que viabilizam uma verificação muito mais extensa do que as análises efetuadas por seres humanos.

---

<sup>327</sup> Foram realizadas, no ano de 2015, 10.097 auditorias externas e 267.272 revisões de declarações, totalizando o referido número de 277.669 procedimentos fiscais perpetrados pela Receita Federal do Brasil (dados extraídos de: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*).

<sup>328</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*.

<sup>329</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*.

<sup>330</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Notícia: “Terminado o prazo, empresas entregam 1.189.626 ECF’s”. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/setembro/terminado-o-prazo-empresas-entregam-1-189-626-ecfs> (último acesso em 15/11/16, às 15h30).

<sup>331</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*, p. 15.

<sup>332</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*, p. 16.

De qualquer modo, um controle mais aprofundado dos atos de decisão dos particulares em matéria de constituição dos créditos tributários exige sempre a inteligência e o esforço humanos, motivo pelo qual existe uma limitação de recursos de infraestrutura e de pessoal por parte dos órgãos fazendários, o que torna impossível o controle individual de cada um dos particulares e dos procedimentos por eles realizados.

Os órgãos fiscais atuam então por amostragem, selecionando os contribuintes a serem fiscalizados, o que, para atender o princípio da impessoalidade, deve ocorrer sempre mediante o prévio estabelecimento de critérios objetivos.

O regular exercício de fiscalização, além de um controle efetivo da atividade administrativa dos particulares, constitui uma espécie de controle “psicológico”, pois cria para os particulares uma percepção de risco de ser sancionado, com o que desestimula a prática de infrações e evasões tributárias, e incentiva a atenção dos particulares no sentido de cumprir corretamente com suas obrigações e deveres administrativos.

Além disso, as fiscalizações fomentam a segurança jurídica pela criação de um estado de confiança na efetiva isonomia da arrecadação tributária, tendo em vista que estimulam a adoção por parte de todos os particulares e, no caso das empresas, dos seus concorrentes, de critérios de interpretação e de aplicação do direito para a apuração dos seus tributos que sejam uniformemente aceitos pela Administração Pública tributária e pelo Judiciário, já que serão esses os critérios utilizados em suas respectivas funções de controle da validade dos atos de decisão dos particulares.

Para que tal efeito seja efetivo, fica evidente a necessidade de que sejam conhecidos pelos particulares e respeitados esses critérios uniformes de interpretação do direito pelas autoridades controladoras dos procedimentos administrativo-tributários de apuração de tributos, tema que será explorado mais adiante.

## 5.5 Lançamento de ofício como método extraordinário de constituição de créditos tributários e os requisitos para a sua validade formal e material

O lançamento de ofício de tributos, nas hipóteses de competência originária do particular para a constituição de créditos tributários, representará uma decisão substitutiva do agente fiscal em relação à do particular sobre a norma individual e concreta que deveria ter sido por ele produzida e deixou de ser ou o foi, porém, com invalidade formal ou material.<sup>333</sup> Em virtude disso, normalmente será acompanhado de multa por infração tributária e/ou descumprimento de dever administrativo e, assim, no chamado auto de infração e imposição de multa convivem o ato de lançamento de tributo de ofício e o ato de imposição de sanção<sup>334</sup>.

Além disso, também é possível a lavratura de auto de infração apenas com o intuito de aplicar sanções em face do descumprimento de deveres administrativos, nos casos em que o agente fiscal verifique o correto recolhimento de tributos pelos sujeitos passivos.

Como já foi abordado no presente trabalho, a validade formal de uma norma posta no ordenamento jurídico é dada pela observância de dois itens: (i) produção da norma pelo agente competente e (ii) observância dos procedimentos para a introdução da norma no ordenamento jurídico.<sup>335</sup>

---

<sup>333</sup> “A programação da matéria das competências privadas não difere daquela que indicamos para as competências administrativas que aplicam norma a um caso concreto. A diferença entre um tipo e outro de competência não está, pois, na matéria, mas sim no momento em que a competência deve ser exercida. Enquanto a condição para exercício da competência privada é a afirmação de que ocorreu o fato tributário, o termo inicial para o exercício da competência administrativa, consubstanciada na realização do lançamento de ofício, é a inércia do contribuinte que não entrega a declaração no período em que estava obrigado” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 262).

<sup>334</sup> “No AIIM convivem dois distintos atos administrativos: onde há exigência de imposto, é um lançamento tributário de ofício; onde existe exigência de penalidade, um ato de imposição de penalidade. Nos termos do art. 149, V do CTN, a constituição desse crédito é feita de forma modificativa, caso em que a constituição do crédito atribuída por lei ao particular é omitida ou constituída com algum erro” (CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. A revisão do auto de infração e imposição de multa no processo administrativo tributário paulista. In SALUSSE, Eduardo Perez (coord.); CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de. *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015, p. 470).

<sup>335</sup> Eurico Diniz Santi inclui mais dois itens nessa avaliação: “Se validade é a qualidade de norma válida em decorrência de fato jurídico suficiente, então, para se produzir ato-norma administrativo válido, é necessário que se deem todos os pressupostos do ato-fato administrativo, quais sejam: a) agente público competente (sem impedimentos para prática do ato-fato), b) procedimento previsto normativamente, c) motivo do ato e d) publicidade” (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 77). Entendemos que a existência de motivação e a publicidade estão inseridas nas exigências procedimentais para a introdução de norma jurídica pelo lançamento.

Já foi demonstrado que nos modelos colaborativos de constituição de créditos tributários a competência originária para realizar tal atividade é atribuída aos particulares e, assim sendo, as normas individuais e concretas que consubstanciam esses créditos gozam de presunção de validade que só poderá ser afastada por motivo analisado e comprovado em sede de fiscalização tributária.

Assim, o procedimento de fiscalização tributária além de instância de controle das decisões dos particulares-colaboradores configura iter procedimental para a válida produção dos lançamentos de ofício, o qual passou a ser, em relação aos principais tributos, o método extraordinário para a constituição de créditos tributários.

A observância dos procedimentos estabelecidos em lei e dos atos normativos que regulam as fiscalizações tributárias, bem como dos procedimentos selecionados e empreendidos pelo agente fiscal no âmbito de sua margem de discricionariedade, deverá estar demonstrada por meio da lavratura de termos em livros fiscais, ou com a entrega de cópias desses termos aos contribuintes sob fiscalização.<sup>336</sup>

O artigo 8º do Decreto 70.235/72 determina expressamente a produção dessa documentação em âmbito federal, ao estabelecer que “os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização”.

Observemos que esses termos devem ser produzidos e juntados no corpo ou em documento anexo ao auto de infração para viabilizar o controle da atividade de fiscalização tributária enquanto parte fundamental do procedimento que conferirá validade formal ao lançamento de ofício.

Além dessa observância por parte da fiscalização tributária do devido procedimento legal para exigir e examinar documentos, mercadorias e informações dos particulares, há requisitos de validade formal estabelecidos em leis e atos normativos

---

<sup>336</sup> “Dos exames da escrita e das diligências que realizarem, os agentes fiscais lavrarão, além do auto de infração ou notificação do lançamento, termos de ocorrência em que consignarão o período fiscalizado, os livros e documentos exigidos e quaisquer outras informações de interesse da fiscalização. A medida visa documentar os atos proferidos no decorrer da ação fiscal” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 183).

específicos para a produção dos autos de infração enquanto veículos introdutores de normas no ordenamento jurídico.

Em âmbito federal, por exemplo, os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72 estabelecem requisitos para a produção de auto de infração e para a sua notificação ao contribuinte:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A colocação no ordenamento jurídico de exigências formais para os atos introdutores de lançamentos de ofício é importante, e a sua observância deve ser

implementada e controlada pelos órgãos competentes como forma de fomentar a segurança jurídica enquanto previsibilidade e confiança na efetividade do ordenamento jurídico pela procedimentalização e uniformização da atividade administrativa.

Consideremos que é por meio dessas exigências formais que serão fornecidos os meios para a efetivação do contraditório e do exercício da ampla defesa por parte dos particulares que desejem impugnar esses lançamentos de ofício em âmbito administrativo ou judicial.

Em relação à competência para produzir lançamentos de ofício, ela decorre da mesma cadeia normativa que confere a um agente fiscal a competência para conduzir o procedimento de fiscalização, cadeia essa que, como já referimos, tem início com a Constituição Federal, passa por leis que criam órgãos e cargos administrativos e, em face de determinação do Código Tributário Nacional, deve concluir-se com a designação de específicos agentes fiscais por meio de um termo que marque o início da fiscalização.

A competência do agente fiscal para constituir crédito tributário por meio do lançamento de ofício exige, no entanto, além dessa cadeia normativa que o autoriza a fiscalizar determinado sujeito passivo, a verificação e a comprovação de que a norma individual e concreta que deveria ter sido produzida pelo particular que detinha competência originária para fazê-lo deixou de ser produzida ou o foi de forma defeituosa.

Assim, caso o particular tenha atuado corretamente e concretizado o método ordinário de constituição de créditos tributários, a competência do agente fiscal para controlar a sua atuação mediante a fiscalização não alcança a competência para utilizar o método extraordinário de constituição de crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Caso os procedimentos e a competência do agente fiscal aqui referidos deixem de ser observados para a produção de lançamento de ofício, as normas por ele introduzidas estarão eivadas de invalidade formal, que deve ser arguida em sede de controle da atividade administrativa, a se realizar no âmbito de processo administrativo ou judicial.

Já comentamos a respeito de que a validade material das normas jurídicas se verifica pela sua conformidade com as normas hierarquicamente superiores que lhes

condicionam o conteúdo.<sup>337</sup> Desse modo, cumprida a exigência de que os motivos para o afastamento da norma produzida pelo particular estejam expressos no auto de infração ou em termo anexo, as normas individuais e concretas de incidência tributária introduzidas pelo lançamento de ofício devem refletir precisamente o conteúdo das regras-matrizes construídas a partir da interpretação das normas gerais e abstratas de incidência tributária.

Para tanto, devem ser identificados, no caso concreto, os contornos do fato descrito na hipótese de incidência, cuja comprovação deve estar refletida nos documentos produzidos em sede de fiscalização e anexados ao auto de infração.

Essa condição só pode ser afastada nos casos de presunções legais em que as leis estabelecem que, verificados determinados indícios, pode-se considerar ocorrido o fato tributário, independentemente de demonstração específica. Em tais situações, porém, os indícios que ensejam a aplicação da presunção legal devem estar suficientemente comprovados.<sup>338</sup>

Do princípio da legalidade na atuação da Administração Pública decorre o princípio da *verdade material* que deve informar os procedimentos e processos administrativos.

É certo que a verdade material sobre os eventos do mundo, em sentido literal, se exaure com a sua ocorrência no tempo; no entanto, devemos admitir a existência desse princípio como exigência de que sejam esgotados os métodos probatórios para a formação do livre convencimento motivado do agente fiscal.

---

<sup>337</sup> Conforme comenta Heleno Taveira Torres: “Como a interpretação processa-se para criação de nova norma, enquanto enunciado da significação produzida a partir do conceito de conduta que o intérprete recria em sua mente, tem-se que verificar se o ato praticado foi acertado, o que se avalia não só segundo sua correção ou incorreção formal, mas principalmente quanto à sua própria dimensão valorativa e correspondência com outros atos normativos que lhe sejam superiores, nos termos da hierarquia das fontes” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 288).

<sup>338</sup> “A presunção da legalidade dos atos administrativos exige que o Fisco atue de forma habitual dentro da esfera da legalidade. Entretanto, a presunção da legalidade do proceder administrativo, de modo algum, é extensiva aos fatos tomados em consideração por esses atos, de sorte que o Poder Público fique na contingência de provar a relação de base da presunção, restando ao contribuinte ainda possibilidade de infirmar o fato presumido, mediante apresentação da oportuna prova em contrário” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 812).



Com o lançamento de ofício, define-se o fato tributário concreto e a obrigação tributária que dele deve decorrer<sup>339</sup> em decisão substitutiva àquela que previamente foi ou que deveria ter sido produzida pelo particular.

A validade formal e material dessas normas produzidas pelos agentes fiscais será sempre passível de controle administrativo promovido de ofício ou a requerimento do sujeito passivo por meio de apresentação de impugnação segundo as formas previstas na legislação de cada ente federal, ou de controle judicial mediante provocação do sujeito passivo.

Veremos mais adiante a importância dessas instâncias de controle para a concretização da segurança jurídica na função tributária do Estado, especialmente em face do modelo colaborativo de constituição de créditos tributários.

---

<sup>339</sup> Conforme evidencia Eurico Diniz Santi “Como *subspecie normae* que é, o ato-norma administrativo revela símile estrutura hipotético-condicional. Estabelece um mandamento, uma relação jurídica entre a Administração Pública e o particular, em decorrência lógica da enunciação de determinado fato (motivo do ato). Esquemáticamente – se F, então Rj – em que ‘F’ representa a descrição de um fato individual e concreto e ‘Rj’, a relação jurídica individual e concreta que se estabelece entre Administração e particular” (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 75).

## **6. RISCOS E INSEGURANÇA JURÍDICA A SEREM CONTROLADOS NO MODELO DE CONSTITUIÇÃO DE FATOS E DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PELOS PARTICULARES**

### **6.1 Dimensão pública e dimensão individual dos riscos e insegurança jurídica a serem controlados nos modelos colaborativos**

Verificada a possibilidade e a efetiva instituição pelos entes federados no âmbito de suas competências constitucionais tributárias de modelos administrativo-tributários colaborativos que implicam a atribuição de funções administrativas aos particulares, cumpre verificar agora alguns dos riscos decorrentes desse modelo para a concretização de valores inerentes ao princípio da segurança jurídica.

Esses riscos podem ser concebidos em duas dimensões, uma vez que podem afetar (i) o interesse público na concretização de valores relacionados à arrecadação tributária, e (ii) o particular-colaborador individualmente considerado em sua esfera de direitos fundamentais.

Apresentaremos, no presente capítulo, alguns desses riscos que afetam a segurança jurídica, e na segunda parte do presente trabalho faremos a proposição de estratégias para minimizá-los.

Devemos considerar que um modelo descentralizado de Administração Tributária, que estabelece a pulverização dos centros de aplicação do direito pela atribuição, aos particulares, do dever de constituir fatos e créditos tributários pode ensejar fatores de risco ou de insegurança jurídica que afetam o interesse público (i) na concretização do valor arrecadação tributária nos montantes previstos em lei; (ii) na realização da isonomia da tributação; (iii) na efetividade da livre iniciativa, da livre concorrência e do desenvolvimento nacional, que podem ser impactados pelo excesso e pela complexidade de deveres administrativos e de seus custos de conformidade, bem como pela falta de certeza e pela instabilidade do direito tributário e administrativo-tributário; (iv) na formação de um estado de confiança dos cidadãos sobre a efetividade dos direitos fundamentais.

A concretização do valor arrecadação tributária ocorre com o recolhimento aos cofres públicos dos valores correspondentes aos tributos pelos particulares, o que, como vimos, depende da formalização de fatos tributários e da correta quantificação e apuração dos respectivos créditos tributários, atividades que exigem atos de interpretação, decisão e aplicação do direito.

Diante do modelo colaborativo em que essas atividades são atribuídas aos particulares surge o risco de que as interpretações do direito por eles empreendidas sejam realizadas com equívocos ou de forma dolosa ou fraudulenta, de modo a ensejar créditos tributários em montantes menores dos que os devidos.

Tendo em vista que é a partir da efetividade da arrecadação que os entes federados têm a condição de promover as políticas públicas necessárias para a promoção dos direitos fundamentais previstos da Constituição Federal, os riscos à sua concretização atingem diretamente os cidadãos em sua dimensão pública (interesse público), fomentando a insegurança jurídica sobre a efetividade dos direitos fundamentais e sobre o funcionamento do Estado.

Tão relevante quanto essa questão é a da insegurança jurídica a respeito da concretização da isonomia da tributação,<sup>340</sup> que fere diretamente os valores de justiça, igualdade, capacidade contributiva e também a livre concorrência.

Se o direito tributário é aplicado pelos particulares e a aplicação do direito exige interpretação e decisão, mesmo sem entrar no mérito de possíveis fraudes e sonegações, não é possível aos cidadãos e empresas saberem uns em relação aos outros, em condições semelhantes, qual a carga tributária efetiva que tem sobre eles recaído.

Não há, desse modo, nenhuma garantia a priori de que duas empresas concorrentes, por exemplo, que realizam as mesmas atividades e operações interpretarão e

---

<sup>340</sup> Nesse sentido o comentário de García Añoveros: “Para los impuestos en masa, en cuya aplicación los obligados asumen funciones de aplicación que conducen a la autoliquidación, el control es a posteriori, excepcional, y por ello sólo en algunos casos se producen actos administrativos de liquidación. La igualdad, por tanto, queda menoscabada por la esencia misma del sistema. Lo que se comprueba porque, aunque estos datos son celosamente guardados por la Administración, se sabe que en la inmensa mayoría de los supuestos de comprobación la Administración siempre descubre algo, por poco que sea. De donde resulta que los casos no comprobados se traducen, en la mayoría de los casos, en un trato de favor fiscal por comparación con los comprobados” (AÑOVEROS, Jaime García. Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera. *In Revista Española de Derecho Financiero*, num. 76. 1992, p. 617).

aplicação do mesmo modo o direito tributário chegando a montantes de tributos devidos equivalentes, podendo sempre, por exemplo, pairar a dúvida se entre concorrentes não estará havendo indevida vantagem competitiva<sup>341</sup> por uma carga tributária efetiva diferente.

Todos esses fatores exigem a instituição e a efetividade de mecanismos de controle da atividade realizada pelos contribuintes, mas também a divulgação prévia e a estabilização de critérios interpretativos a serem por eles utilizados no cumprimento de sua função.

Saldanha Sanches fala da importância da fixação de “princípios-base para os procedimentos complexos que vão terminar com a quantificação de uma base sobre a qual vai ser aplicada a taxa do imposto”. E afirma que “a definição desses princípios determinantes do resultado final vai constituir uma das questões modulares para a concretização do princípio da capacidade contributiva.”<sup>342</sup>

Outra questão a ser considerada é o risco da imposição de um excesso de deveres administrativos, sem estudos prévios do seu impacto sobre a capacidade colaborativa<sup>343</sup> dos seus destinatários, o que também constitui um problema de dimensão pública de prejuízo à isonomia entre pessoas físicas com maiores ou menores condições socioeconômicas, à livre concorrência entre pessoas jurídicas de diferentes portes econômicos<sup>344</sup> e também entre empresas de diferentes municípios, estados e, sobretudo, de diferentes países – consideremos que os deveres administrativos impostos pelos três entes

---

<sup>341</sup> “Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece, se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105, p. 130).

<sup>342</sup> SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 55.

<sup>343</sup> Aprofundaremos o tema do princípio da capacidade colaborativa no próximo capítulo.

<sup>344</sup> Entre os economistas dedicados ao tema dos custos de conformidade da tributação, os estudos de Cedric Sandford a respeito do seu efeito regressivo são frequentemente tidos como referência. Sobre este e outros aspectos relevantes sobre custos de conformidade veja-se SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989. Aldo Bertolucci também comenta esse aspecto da regressividade em sua dissertação de mestrado sobre custos de conformidade: BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001, 51.

federados em relação a cada um de seus tributos se somam para onerar o empresário brasileiro, com o que podem prejudicar a sua competitividade no mercado internacional e, conseqüentemente, afetar o desenvolvimento nacional e o emprego.<sup>345</sup>

Tais efeitos regressivos, anti-isonômicos e de afetação à economia nacional são proporcionais ao volume de atividades que implicam esses deveres administrativos e à dificuldade na sua identificação e no entendimento a respeito de como cumpri-los corretamente, que exigem frequentemente a necessidade de contratação de assessorias, funcionários e sistemas informáticos especializados unicamente com o propósito de atender às exigências fiscais. Observemos, por exemplo, que as grandes empresas possuem mais recursos para melhor conviverem com essas exigências do que as pequenas empresas, o que gera distorções na concorrência.

## **6.2 Risco do excesso de deveres administrativos e de custos de conformidade**

No intuito de controlar as operações e os atos e fatos empresariais que implicam incidência tributária e promover a constituição de créditos tributários, a União, os 26 estados da federação e os mais de 5.500 municípios criam uma grande quantidade de deveres administrativos, sendo que, nos dias atuais, é lugar comum na vida das empresas ter, além de filiais, parte ou toda a sua produção, operação e logística distribuídas por diversas regiões do país e em outros países, o que torna, frequentemente, uma única empresa destinatária de complexo e expressivo número de deveres e de grande parcela da função administrativa dos entes federados e, em virtude disso forçada a conhecer e a manejar um sem número de leis, decretos, portarias, convênios, tratados internacionais e demais atos normativos.<sup>346</sup>

---

<sup>345</sup> “No tocante às implicações da tributação com o desenvolvimento econômico é patente que a questão essencial não reside, somente, na menor ou maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Os tributos podem afetar ou comprometer os fundamentos da Ordem Econômica dependendo da política tributária do país. (...) Essa realidade, não vem sendo enfrentada a contento pela maioria da doutrina nacional, bem como pelas decisões do Poder Judiciário. Há que se considerar então a estreita ligação do Direito Tributário com a economia” (RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012).

<sup>346</sup> “Como se sabe, o Sistema Tributário brasileiro padece de uma complexidade crônica, em virtude da expansão da geração de informações no ambiente jurídico, conjugada com aquelas de outras ordens conexas, como é o caso dos múltiplos subsistemas (estaduais e municipais) e microssistemas normativos (ICMS, ISS, IR etc)” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São

Consideremos, por exemplo, que apenas no âmbito federal há quase 30 espécies de declarações a serem entregues pelas pessoas jurídicas à Receita Federal,<sup>347</sup> além das devidas escriturações e registros em livros contábeis e documentos fiscais.

Já no âmbito estadual, os contribuintes do ICMS, conforme estabelecido pelo Convênio SINIEF s/n de 15.12.70, são obrigados a manter livros de Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Controle da Produção e do Estoque, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS,<sup>348</sup> entre outros, além da emissão de notas fiscais e da obrigação de entrega da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, da Guia Nacional de Informação e de Apuração do ICMS Substituição Tributária, da Guia de Arrecadação Estadual, etc.

A respeito do ICMS, aliás, observamos um excessivo e complexo volume normativo. As legislações dos estados apresentam particularidades umas em relações às outras e se as alterações são tão constantes que o seu mero conhecimento já representa um desafio, imagine-se as dificuldades e os custos envolvidos na implementação nas empresas das necessárias e constantes adaptações por elas impostas.<sup>349</sup>

Em relação aos municípios, esses exigem em suas legislações, além dos deveres de emissão de notas fiscais e de produção de declarações específicas, o Livro de

---

Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 118). Sobre o volume e complexidade dos deveres administrativos impostos aos particulares Misabel Derzi: “Avultam, de forma gigantesca, jamais vista em período anterior, o rol dos deveres de colaboração do contribuinte. Informações de toda natureza, escriturações cada vez mais pormenorizadas, documentação fiscal exigente, declarações contínuas, tolerância a repetidas exhibições, solicitações e exigências fiscais sem fim... e de Fazendas Públicas diversas. O custo das obrigações acessórias e das laterais é elevadíssimo. A dependência dos cidadãos-contribuintes em relação ao Estado é máxima e as obrigações, de alta complexidade. A peculiaridade que, aqui, se deve registrar de plano resulta do fato de que todos estes deveres, ‘laterais’ ou acessórios, não podem ser presumidos, ou deduzidos implicitamente; são decorrentes de lei, assim como as sanções, que lhes são consequentes. Erros e omissões do contribuinte, dolosos ou não, acarretam pesados encargos financeiros. A fraude e a sonegação, ademais, configuram crimes” (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458).

<sup>347</sup> Pode-se conferir quais são essas declarações em página específica do *site* da Receita Federal do Brasil, acessível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atbhe/tus/default.aspx?p/2/a/6> (último acesso em 15/11/16, às 15h36).

<sup>348</sup> A partir do Convênio 143/06 celebrado entre União e Confaz, poderão ser entregues por meio de escrituração digital os seguintes livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do IPI, Registro de Apuração do ICMS.

<sup>349</sup> Sobre os problemas ocasionados por constantes alterações normativas sobre procedimentos a serem adotados pelos particulares no cumprimento de seus deveres administrativos e sobre como minimizá-los, ver: BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

Registro de Apuração do ISS, o qual deve conter informações sobre todos os serviços prestados de forma individualizada. Além disto, tornou-se recorrente a exigência por parte de grandes municípios do registro de empresas que prestam serviços em seus territórios, em cadastros especiais, sob pena de tonar-se devida retenção na fonte de ISS, além recolhimento do ISS que será devido no local de seu estabelecimento.<sup>350</sup>

Em 2016, a Price Waterhouse Coopers e o Banco Mundial<sup>351</sup> apresentaram o seu já consagrado relatório de estudos intitulado “Paying Taxes” em que, mais uma vez, o Brasil, dentre 189 países, constou como o último colocado do *ranking* de facilidade/agilidade para o pagamento de tributos, com a demanda de 2.600 horas por ano gastas para vencer a carga administrativa (*administrative burden*), mais que o dobro do que se verificou na Bolívia que, com suas 1.025 horas por ano tem ocupado o penúltimo lugar do *ranking*. Notemos que o país que ocupa o primeiro lugar do *ranking* são os Emirados Árabes, onde a carga administrativo-tributária demanda apenas 12 horas por ano para o atendimento às suas exigências.

Junto a tudo isso devemos considerar as dificuldades e os custos impostos aos particulares pela burocracia exigida no sentido de obtenção de direitos e garantias tributárias. Vejamos, a título de exemplo, as dificuldades, a morosidade e, inclusive, os riscos de sanção envolvidos em procedimentos que visam à realização de compensações ou restituições tributárias; a morosidade para a obtenção de respostas em consultas fiscais; as múltiplas exigências para o reconhecimento de imunidades; ou ainda as dificuldades impostas para a obtenção de certidões negativas de crédito<sup>352</sup>.

Precisamos considerar que a atribuição de função administrativa aos particulares implica em custos de conformidade nos quais eles necessitam incorrer e que configuram uma carga tributária velada para além daquela decorrente dos tributos em si e

---

<sup>350</sup>

<sup>351</sup>PRICE WATERHOUSE COOPERS; WORLD BANK. *Paying taxes 2016*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 16h39).

<sup>352</sup> Vejamos os comentários de Heleno Taveira Tôres, a respeito: “Insistimos, efeitos confiscatórios podem decorrer da própria técnica (utilização) do tributo, como se vê, por exemplo, no uso abusivo de garantias formais (vide os problemas sem par decorrentes de exigências de certidões negativas, com equivalente efeito inibidor de atividade econômica), no emprego de obrigações acessórias exageradas e de atendimento complexo, de meios sancionatórios severos e em percentuais desproporcionais, na falta de devolução de créditos acumulados e com elevada burocracia para restituição (ICMS, IPI e PIS/Cofins), na antecipação de ICMS nas fronteiras dos Estados, e muitos outros” (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 673).

que, apesar de difícil mensuração<sup>353</sup>, tem reflexos diretos nos resultados e competitividade das empresas em âmbito interno e internacional.

Conforme comenta Souto Maior Borges, o cumprimento de deveres de colaboração “envolve custos administrativos, para as pessoas físicas e jurídicas; custos esses cada vez mais crescentes. Acentua-se gradativa e progressivamente na legislação a sua complexidade e onerosidade.”<sup>354</sup>

Esses altos custos de conformidade são produzidos e fomentados pela necessidade de terceirização ou pela criação de departamentos internos de gestão tributária, com a contratação e o treinamento de pessoal e de consultorias especializadas, inclusive para realizar duas contabilidades – aquela que atende às exigências das normas societárias e aquela adaptada para cumprir com as exigências fiscais – para produzir e organizar documentos e informação, interpretar as normas em constante sobreposição, e com base nelas readequar procedimentos internos. Esses custos são incrementados também pela necessidade de implantação de infraestrutura, aquisição de tecnologia, desenvolvimento de *softwares* e até mesmo de espaço físico para a alocação de pessoal, fatores que não agregam qualquer valor aos negócios das empresas, mas servem unicamente para atender às demandas fiscais.

Especialmente em relação às pessoas jurídicas, os custos de conformidade podem apresentar-se com duas naturezas<sup>355</sup>:

*Custos de conformidade ordinários ou permanentes*: aqueles em que normalmente incorre uma empresa para atender às exigências dos modelos administrativo-tributários vigentes em relação a cada um dos tributos existentes, como salários de funcionários ou honorários de terceiros dedicados a essa tarefa, espaço físico onde atuam esses profissionais, infraestrutura para a realização desse trabalho, licenças de *softwares* contratados para esse fim, etc.

---

<sup>353</sup> Algumas das dificuldades na mensuração da carga financeira decorrente dos custos de conformidade são apresentados em: : SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

<sup>354</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 383.

<sup>355</sup> A classificação para os custos de conformidade adotada consiste numa simplificação do modelo apresentado por Cedric Sanford, Michael Godwin e Peter Hardwick, que os dividem em “commencement costs”, “temporary costs” e “regular costs” na obra: : SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.



*Custos de conformidade extraordinários ou temporários:* ocorrem quando alterações normativas ensejam a necessidade de se criarem nas empresas, nos prazos estabelecidos, adaptações de seus procedimentos internos, novos aparatos tecnológicos, contratação de consultorias, setores específicos com a contratação de funcionários ou de terceiros para cumprir com novas exigências, etc. Observemos que, não raramente, quando finalmente se superam todos os obstáculos para atender às novas exigências, muitas vezes surgem alterações legislativas que ensejam novas adaptações.

Todos esses custos, que são multiplicados em virtude de diferentes exigências de cada um dos entes federativos em relação a cada tributo, como já foi dito, em nada beneficiam as empresas em suas atividades principais. São vultosos investimentos destinados unicamente ao atendimento de exigências fiscais.

Além disso, esses custos são fomentados por pesadas multas aplicadas em virtude do descumprimento de deveres administrativos ou de obrigações tributárias, que diante da complexidade do sistema tributário nacional, são frequentemente ocasionadas por erros de contribuintes com boa-fé que podem, além de tudo, ser interpretados como fraudes e falsidades, com o conseqüente agravamento das sanções e possíveis repercussões penais.

Tais multas, apesar da autonomia<sup>356</sup> dos deveres administrativos em relação às obrigações principais, são muitas vezes calculadas com base no valor dos tributos, o que por si representa uma distorção. Essa prática não raro resulta em multas milionárias aplicadas por simples erros no preenchimento de notas fiscais, por exemplo.

Essa realidade evidencia ainda mais a posição de colaboração que é atribuída atualmente aos particulares, inclusive de um ponto de vista financeiro, uma vez que nesse modelo administrativo-tributário os custos em que incorreria a Administração Pública para realizar os procedimentos necessários à constituição de créditos tributários

---

<sup>356</sup> “Em sua acessoriedade não tem, como a primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não-incidência” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÓRRES, Heleno Taveira. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 721).

são “repassados” aos particulares e o seu acesso a informações para fins de controle da atividade dos particulares-colaboradores é facilitado<sup>357</sup>.

Por outro lado, a imposição de deveres administrativos em excesso pode ensejar efeitos confiscatórios gerados pelo sistema administrativo-tributário, afetando direitos fundamentais como os de propriedade, de livre iniciativa, e a segurança jurídica enquanto garantia de efetividade destes e de outros direitos.

Recentemente, várias alterações no sentido de modernizar o controle e a fiscalização do pagamento de tributos foram implementadas como o SISCOSERV e os projetos do SPED, dentre outros, que certamente trazem benefícios, mas, por outro lado, geram altos custos de conformidade extraordinários e ordinários para os contribuintes, e os colocam em uma corrida contra o tempo para se adaptarem às novas regras nos prazos estabelecidos.

Questões tão sérias quanto a dos custos de conformidade em seu aspecto financeiro são as da imprevisibilidade sobre o seu montante, em virtude das dificuldades para a sua mensuração<sup>358</sup> e, especialmente, da sempre presente possibilidade de criação de novas exigências e também a da incerteza sobre os custos de sanções que poderão ser aplicadas em face do seu descumprimento, decorrentes da complexidade e da instabilidade normativa.

Estes fatores representam, ao fim e ao cabo, imprevisibilidade sobre os custos da atividade empresarial e profissional, o que aumenta o seu risco econômico, dificulta o planejamento financeiro e torna menos atraente o investimento, fatores imprescindíveis no mundo dos negócios.<sup>359</sup>

---

<sup>357</sup> “There may often be an element of transferability between compliance costs and administrative costs. A government may put responsibilities for aspects of tax collecting either on businesses or on its own administration” (SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 23). Outros aspectos da relação entre os custos administrativos do Estado empregados na arrecadação tributária e os custos de conformidade dos deveres administrativos dos particulares são aprofundados na mesma obra.

<sup>358</sup> “It must be recognized at the outset that complexities and inter-relationships make it difficult if not impossible to define the various costs with absolute precision” (SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989, p. 3).

<sup>359</sup> “Cabe ao ordenamento jurídico criar condições de segurança jurídica material na ordem econômica e conferir aos particulares meios para que estes possam atuar com legítima expectativa de confiança no seu funcionamento. E entre outros valores, igualmente relevantes, a previsibilidade das condutas fiscais tem forte impacto sobre a organização de negócios, atividades econômicas e condutas várias dos contribuintes”

Todos esses riscos, de um ponto de vista jurídico, devem ser apreendidos como insegurança jurídica promovida pelo próprio ordenamento jurídico, que impactam o particular-colaborador individualmente considerado e, como tratamos no tópico anterior, também o interesse público no desenvolvimento nacional, na competitividade interna e internacional das empresas e profissionais brasileiros, na atração de investimento e no incentivo à iniciativa privada que gera empregos e a própria arrecadação tributária.

### **6.3 Riscos decorrentes da complexidade das normas tributárias a serem aplicadas pelos particulares**

No capítulo 5, item 5.1 do presente trabalho, apresentamos a título de exemplo algumas das dificuldades existentes no preenchimento de cada um dos critérios das regras-matrizes de incidência para a construção normas individuais e concretas. A partir desses exemplos e de tantos outros possíveis, é notório que a atividade de aplicação da lei tributária a casos concretos muitas vezes não é nada simplória.

Quando a constituição de fatos e de créditos tributários é atribuída originalmente a agentes administrativos, temos o seguinte cenário: se as normas tributárias e os procedimentos previstos para a sua aplicação forem complexos e de difícil compreensão, poderá haver insegurança jurídica em relação aos contribuintes, tendo em vista a falta de certeza e de previsibilidade do direito.

No entanto, essa insegurança será parcialmente reduzida com as sucessivas etapas dos ciclos de posituação do direito e, especialmente, quando o agente fazendário apresentar-lhe pronta a norma individual e concreta que lhe imputa obrigação tributária líquida e certa.

Restar-lhe-á, ainda, a insegurança da imprevisibilidade antes dessa edição da norma individual e concreta e também posteriormente a ela, já que a complexidade das normas que lhe servem de fundamento de validade enseja dificuldade de identificação dos parâmetros para o controle de sua conformidade, mitigando a

---

(TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 119).

possibilidade do contribuinte de recorrer aos controles previstos para a atividade da Administração Pública para o seu eventual afastamento.

Mas não é difícil perceber que essa insegurança não é comparável à insegurança potencial de um modelo administrativo que atribui aos próprios contribuintes a atividade de aplicação da lei tributária aos casos concretos, o que implica a necessidade de interpretação da hipercomplexa legislação tributária, por sua própria conta e risco,<sup>360</sup> com a sujeição a pesadas penalidades,<sup>361</sup> caso a autoridade fiscal identifique erros ou interprete as normas cabíveis em sentido diverso.

Nesse tipo de modelo colaborativo, que atualmente é o mais utilizado não somente no nosso ordenamento jurídico como em boa parte dos países, os particulares participam dos ciclos de positivação do direito e produzem as normas individuais e concretas de incidência tributária.

Para realizarem tal atividade, os particulares necessitam interpretar e aplicar conjuntamente as normas de incidência do sistema tributário em sentido estrito e as normas do sistema administrativo-tributário que estabelecem os procedimentos e os parâmetros para a constituição de fatos e de créditos tributários e para o cumprimento de outros deveres administrativos que lhes são atribuídos.

Nesse contexto, a complexidade desses sistemas, ocasionada pelo volume de situações da vida a que aludem, pela grande quantidade de textos normativos, pela má técnica legislativa e normativa empregada e pela concepção de uma praticabilidade voltada apenas para facilitar a atividade dos órgãos da Administração Pública – e não a atividade de aplicação do direito pelos particulares –, torna-se um fator de insegurança, pois gera um efeito de dificuldade de acesso cognoscitivo e de eleição de critérios decisórios sobre a legalidade a ser por eles aplicada.

---

<sup>360</sup> “Nesse procedimento, o contribuinte tem integral responsabilidade pela valoração jurídica dos fatos que houver praticado – (fato imponible na lição de Geraldo Ataliba) – bem como pela liquidação do tributo que deverá pagar no prazo determinado pela legislação.

“Assim, quando o devedor enquadrar juridicamente os fatos imponíveis, estará auto-acertando por sua própria conta e risco, assumindo, conseqüentemente, integral responsabilidade por essa valoração jurídico-tributária e por eventual erro ou incorreção na liquidação e pagamento do tributo” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 24).

<sup>361</sup> “Ao não ser dotada de clareza, acessibilidade, estabilidade e inteligibilidade, a norma jurídica dirige o destinatário para previsões casuísticas e provisórias sobre sua eficácia, continuada expectativa de sanções, possíveis perdas de direitos ou invalidade de atos” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 247).

A complexidade do sistema tributário enseja, portanto, imprevisibilidade quanto às consequências jurídicas de seus atos que devem ser constituídos como fatos tributários e sobre os seus atos de aplicação do direito, o que, num modelo colaborativo, gera uma situação de constante exposição à imposição de sanções que os particulares não podem evitar.

Além disso, é preciso levar em conta que as inovações normativas em matéria de deveres administrativos criam uma condição de instabilidade pela imposição de exigências e formalidades diferentes, que se acumulam às vezes em emaranhados normativos de difícil compreensão.

Salientemos ainda que, frequentemente a terminologia utilizada nesse emaranhado de normas é ambígua, com termos vagos e construída por meio de conceitos indeterminados, ou de conceitos técnicos que demandam conhecimento especializado e sobre os quais, muitas vezes, nem mesmo as autoridades fiscais têm entendimento pacífico.

Tudo isso fomenta, além de um estado de insegurança jurídica para os particulares pela inacessibilidade ao teor de suas obrigações e deveres, um contexto de imprevisibilidade sobre os custos da atividade profissional e empresarial.<sup>362</sup>

Assim, os riscos decorrentes da complexidade do sistema tributário e administrativo-tributário impactam não só os particulares-colaboradores individualmente considerados, mas também o interesse público no desenvolvimento nacional, na competitividade das empresas interna e internacional, dentre outros.

#### **6.4 Insegurança jurídica do particular-colaborador**

Temos tratado de maneira geral dos fatores de insegurança jurídica que decorrentes dos modelos colaborativos de Administração Tributária, apresentando riscos

---

<sup>362</sup> Nesse sentido afirma Heleno Taveira Tôres: “A cada dia torna-se menos provável o desgastado adágio *Nemo legem ignorare consetur*. O excesso de leis leva à complexidade do sistema tributário, com ampliação das dificuldades de acesso de toda espécie. A observância da legislação tributária assumiu proporções de complexidade e de inacessibilidade cognitiva de tal ordem que contribuintes não podem cumprir todas as exigências fiscais sem que suportem custos vultosos de assessoria jurídica e contábil para acompanhamento das sucessivas modificações e dificuldades hermenêuticas de todo tipo” (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 255).

que impactam o interesse público na concretização de diversos valores relacionados à arrecadação tributária.

Precisamos observar, no entanto, que esses mesmos riscos afetam também os interesses individuais dos particulares colaboradores e que são protegidos por direitos fundamentais.

A segurança jurídica do Estado Democrático do Direito exige que se conforme um ambiente de confiança na concretização desses direitos, atuando como garantia de sua efetividade e proteção.

Devemos considerar que, quando é atribuída função administrativa aos particulares, que implica a necessidade de interpretar e aplicar o direito, impõe-se a eles:

- (i) O dever de interpretar as hipercomplexas legislações tributárias em sentido estrito para fins de formalizar fatos tributários realizados por eles próprios ou por terceiros e constituir créditos tributários mediante a aplicação de regras-matrizes de incidência;
- (ii) O dever de interpretar as hipercomplexas legislações administrativo-tributárias para fins de cumprir com deveres administrativos específicos em relação a cada tributo, voltados à constituição de créditos tributários, ou meramente informativos, além de produzir toda a documentação contábil e fiscal exigida que servirá de respaldo a essa atividade;

Diante desses deveres de interpretar o direito e de outros decorrentes do modelo colaborativo de administração tributária, os particulares-colaboradores podem ficar sujeitos aos riscos:

- (i) De terem de decidir sobre o teor de normas complexas a serem aplicadas, muitas vezes sem prévia orientação ou antecipação de critérios interpretativos pela lei ou pela Administração Pública e/ou uniformidade de precedentes judiciais e administrativos sobre a matéria, e depois ficarem sujeitos a ver a sua interpretação do direito ser rejeitada em sede de fiscalização tributária, e com isso serem penalizados com pesadas multas e sofrerem possíveis acusações penais;

- (ii) Da permanência em um estado de sujeição às excessivas imposições de deveres administrativos por diferentes entes federativos, nos montantes e nos prazos por eles estabelecidos, cada qual buscando garantir os seus próprios interesses, impondo o fornecimento de documentos e informações, muitas vezes repetitivas e que fomentam os custos de conformidade da atividade empresarial e profissional;
- (iii) Da imprevisibilidade sobre os custos de conformidade ordinários e, especialmente, extraordinários, de sua atividade empresarial ou profissional;
- (iv) Da incerteza sobre a possibilidade de ser sancionado e em que montante, o que também gera imprevisibilidade sobre os custos da atividade econômica;
- (v) Da sujeição às alterações interpretativas da Administração Pública e às alterações de posições jurisprudenciais, por vezes aplicadas retroativamente em seu desfavor, em sede de controle da sua atividade de constituição de créditos tributários.

Devemos observar que a hipercomplexidade normativa em matéria tributária, decorrente da grande quantidade de textos normativos existentes, das numerosas remissões de um texto para outro, do tratamento de matérias não relacionadas em um mesmo diploma, dá utilização de conceitos indeterminados e técnicos, dentre outros aspectos, ocasiona falta de inteligibilidade, acessibilidade e racionalidade do conteúdo do regramento jurídico sobre determinadas situações, o que impossibilita a concretização da certeza do direito.

Ao mesmo tempo, o excesso de deveres administrativos e sua a complexidade podem ensejar efeitos confiscatórios<sup>363</sup> e mitigar direitos, como os de propriedade, de livre iniciativa e de livre concorrência,<sup>364</sup> causando insegurança sobre a efetividade dos direitos fundamentais.

---

<sup>363</sup> “Insistimos, efeitos confiscatórios podem decorrer da própria técnica (utilização) do tributo, como se vê, por exemplo, (...) no emprego de obrigações acessórias exageradas e de atendimento complexo, de meios sancionatórios severos e em percentuais desproporcionais (...)” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 673).

<sup>364</sup> Além do prejuízo das empresas brasileiras em cenário internacional pela pesada carga de deveres administrativos, observa-se que os custos de conformidade deles decorrentes tem um efeito regressivo, afetando mais gravemente as menores do que as maiores empresas, o que influencia a competição entre elas

Além disso, esses mesmos fatores implicam imprevisibilidade sobre os custos da atividade empresarial e profissional, o que se agrava com a instabilidade do ordenamento jurídico gerada por constantes inovações normativas a instituírem novas exigências, e pela mudança de critérios jurídicos adotados por precedentes administrativos e judiciais.

Sabemos que, especialmente na atividade empresarial, o planejamento financeiro é essencial e exige a capacidade de traçar cenários futuros os mais consistentes possíveis. Por tal razão, a imprevisibilidade sobre custos futuros é um fator de risco empresarial que desestimula o investimento e desaquece a economia, mas também prejudica o particular-colaborador individualmente considerado na condução de seus negócios.

Esses impactos dos deveres administrativos e de seus custos de conformidade, bem como os seus excessos e a sua imprevisibilidade não podem escapar ao interesse da Ciência do Direito, já que possuem uma inegável dimensão jurídica, seja porque são ocasionados pelo próprio sistema jurídico administrativo-tributário<sup>365</sup> seja porque afetam diretamente a esfera de direitos fundamentais dos cidadãos e o interesse público na concretização de diversos valores constitucionais.

Assim, uma norma que impõe uma exigência desproporcional ou abusiva aos particulares em matéria administrativo-tributária pode e deve ser afastada pelo ordenamento jurídico nas esferas de controle cabíveis, mas especialmente pelo poder judiciário em sede de controle de sua validade em sentido amplo, conforme veremos adiante.

Devemos observar, ainda, que são corolários do princípio da segurança jurídica os princípios da boa-fé e da confiança legítima do contribuinte e a garantia de

---

no mercado interno. Sobre este e outros aspectos econômicos dos custos de conformidade, recomendamos a leitura da obra: SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

<sup>365</sup> Como observa Caio Takano: “Os custos de conformidade, posto configurarem figura própria das ciências econômicas, passam a ser dado juridicamente relevante ao regime jurídico dos deveres instrumentais. A instituição de um novo dever ou de novas exigências ao contribuinte não é juridicamente neutra, pelo contrário, por gerar custos significativos, afeta diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico, causando-lhe distorções, se tais deveres forem exigidos desmedidamente” (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 228).



proteção à dignidade humana. Esses princípios são mitigados, por exemplo, diante do afastamento arbitrário das interpretações do direito que os particulares empreendem no exercício de função que lhe foi atribuída pelo próprio ordenamento jurídico – quando não lhes tenham sido fornecidas condições prévias suficientes para agir do modo exigido pela Administração Tributária.

Existe também em matéria de deveres administrativos uma questão ainda mais profunda, que representa um problema jurídico de difícil solução: como controlar juridicamente o excesso de deveres administrativos ocasionado não por uma norma isolada, mas por um conjunto de normas oriundas de diferentes entes federativos? Ou que vias jurídicas podem ser utilizadas para enfrentar as inconstitucionalidades de um modelo administrativo que se conformam não por um dispositivo, ou norma únicos, mas pelo conjunto de diferentes normas, às vezes oriundas de diferentes entes federativos?

Não há resposta simples a estas questões.

É certo, no entanto, que delas emerge a necessidade de refletir sobre o papel da Administração Tributária no Estado Democrático de Direito e também de repensar a Federação, afastando-se antigas concepções que lhe concebem como uma mera repartição de poderes e de receitas públicas entre os diferentes entes federativos. Devemos trabalhar a favor de uma perspectiva da Administração Tributária e da própria Federação como uma repartição de *funções* que devem ser exercidas com equilíbrio, solidariedade e com o escopo de concretização dos direitos fundamentais dos cidadãos<sup>366</sup>.

Todos os fatores de risco e insegurança jurídica apresentados no presente capítulo exigem a criação de mecanismos de prevenção e de correção de modo a compatibilizar o atual modelo colaborativo de administração tributária, que envolve ampla atribuição de função de interesse público a particulares, com o Estado Democrático de Direito estabelecido pela Constituição de 1988.

---

<sup>366</sup>Apresentamos aqui apenas um dos problemas decorrentes do modelo de federalismo atual. Outras importantes questões são abordadas por Fernando Scaff em: SCAFF, Federalismo fiscal cooperativo no Brasil. In LEITE, George Salomão; [et. al.] (coords.). *Ontem, os códigos! Hoje, as constituições: homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo, Malheiros, 2016.

**PARTE 2**

**SEGURANÇA JURÍDICA NO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO  
COLABORATIVO**

## **7. SEGURANÇA JURÍDICA NA EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DOS VALORES CONSTITUCIONAIS DIANTE DO MODELO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COLABORATIVO**

### **7.1 Estratégias para o fomento da segurança jurídica nos modelos administrativo-tributários colaborativos**

Na primeira parte deste trabalho, procuramos demonstrar que atualmente os entes federados, no exercício de sua competência administrativo-tributária, têm optado por instituir modelos colaborativos, ao atribuir aos particulares uma série de deveres administrativos e a competência para a formalização de fatos e para constituição de créditos tributários.

Apresentamos, também, alguns dos riscos que este modelo enseja para os particulares-colaboradores em sua esfera de direitos fundamentais à livre iniciativa, à propriedade, à dignidade humana, dentre outros, e para o interesse público, na concretização de valores constitucionais, como a arrecadação tributária e outros relacionados à isonomia tributária, à competitividade das empresas brasileiras no mercado interno e internacional e também ao desenvolvimento nacional.

Daí decorre a necessária compatibilização desses modelos com os valores constitucionais e os direitos fundamentais estabelecidos pelo Estado Democrático de Direito. Diante de tal demanda, o princípio da segurança jurídica pode e deve atuar como um calibrador do sistema constitucional tributário em sentido amplo, como parâmetro a balizar os seus ciclos de positivação e, dentro deles, também a sua correção e ajustes a serem realizados nas instâncias controladoras dos atos de aplicação do direito.

Como já foi abordado, concebemos a segurança jurídica como um sobreprincípio do nosso ordenamento jurídico, que se encontra positivado meio do estabelecimento de uma série de princípios, normas e institutos voltados a assegurar a certeza, a previsibilidade e a estabilidade das relações sociais e do próprio direito, e que configura, ao mesmo tempo, uma garantia de confiabilidade e de efetividade da ordem jurídica e constitucional, especialmente, para concretização dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Nesse sentido, tendo em vista os fatores de risco e de insegurança apresentados no capítulo anterior, propomos que as estratégias de implementação da segurança jurídica diante dos modelos administrativo-tributários colaborativos devem atuar, especialmente, em quatro esferas:

- (i) Para a proteção dos direitos fundamentais do cidadão, como os da propriedade, da livre iniciativa, da dignidade da humana, por meio da observância dos princípios da legalidade, da eficiência da Administração Tributária, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e na exigência de deveres administrativos;
- (ii) Para a concretização de valores constitucionais relacionados à arrecadação, à isonomia tributária e à livre concorrência, por meio da uniformidade e da publicidade de critérios decisórios de aplicação do direito, pelo estímulo ao *compliance* voluntário e pela efetividade do controle sobre a atividade do particular-colaborador (fiscalização tributária);
- (iii) Para a concepção, promoção e proteção do direito à orientação dos particulares-colaboradores;
- (iv) Do mesmo modo para a concepção, promoção e proteção do direito à estabilidade dos atos de decisão proferidos por particulares no exercício de competência administrativo-tributária.

Entendemos que estratégias elaboradas e implementadas nessas direções promoverão o incremento da segurança jurídica da Administração Tributária no Brasil, com benefícios para os cidadãos, para os próprios entes federados no cumprimento de suas funções constitucionais e para o desenvolvimento nacional.

No presente capítulo, apresentaremos algumas proposições sobre os itens (i) e (ii), supra referidos e, nos capítulos subsequentes, trataremos dos demais itens.

Naturalmente, todos esses aspectos que serão apresentados possuem implicações recíprocas uns em relação aos outros, como ficará claro adiante.

## 7.2 Os princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade na instituição e na exigência de deveres administrativos

Como sabemos, a Constituição brasileira é minuciosa<sup>367</sup> no trato das limitações ao poder de tributar e traz regras expressas e implícitas que informam e determinam aos poderes públicos qual o seu campo possível de atuação, no sentido de criar hipóteses de incidências tributárias e nos atos de aplicação das normas tributárias.

Esses limites constitucionais têm sido profundamente estudados pela doutrina brasileira no que diz respeito à instituição e à incidência de tributos, mas a sua repercussão sobre a instituição e a exigência de deveres administrativo-tributários é ainda objeto de poucas obras relevantes, a despeito de eles imputarem condutas aos particulares que impactam diretamente a sua esfera de direitos e liberdades, e que implicam a atribuição a esses de função administrativa, com todos os custos e riscos a ela inerentes.

É de fundamental importância que a doutrina se dedique mais profundamente ao estudo dos deveres administrativos, especialmente para evidenciar os valores e os princípios jurídicos que devem regê-los.

Dos princípios da eficiência e da legalidade que vinculam a Administração Pública decorre o valor da praticabilidade da tributação que, conforme observa Regina Helena Costa, “também conhecida como praticidade, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”.<sup>368</sup> Mas esse valor encontra limites na proteção constitucional à segurança jurídica e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Além disso, considerada a atribuição de competência administrativa a particulares, o conceito de praticabilidade deve ser estendido para determinar a criação de modelos e deveres administrativos que tornem viável e o menos onerosa possível a

---

<sup>367</sup> “As considerações de Aliomar Baleeiro, que alertam, com propriedade, para o fato de que nenhuma outra Constituição ‘excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários’... e que, ‘por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanaram’... são e continuam sendo absolutamente pertinentes, quando postas em confronto com a Constituição de 1988” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.3).

<sup>368</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

atividade por eles realizada, como corolário de uma concepção abrangente do princípio da eficiência da Administração Tributária, tal qual apresentada no capítulo 3, item 3.4 do presente trabalho.

A segurança jurídica do Estado Democrático de Direito se manifesta como efeito da efetivação e da estabilidade do ordenamento jurídico como um todo, em cada ato de criação e aplicação do direito.<sup>369</sup> Os modelos administrativos voltados à arrecadação tributária, portanto, devem ser instituídos e aplicados com a finalidade de realização dos desígnios constitucionais atribuídos ao Estado de concretização dos direitos fundamentais,<sup>370</sup> dentre os quais os direitos à propriedade, à isonomia da tributação e também os direitos à dignidade humana, à livre-iniciativa e à livre concorrência, devendo ser combatido o efeito reverso de mitigação destes direitos.

Conforme defende Cristóbal J. Borrero Moro, “el cabal acomodo de la ordenación jurídica de la función, de los procedimientos y de las actuaciones y de los actos, de aplicación de los tributos a los mandatos constitucionales exige su ordenación y aplicación conforme a los derechos fundamentales (...)”.<sup>371</sup>

Precisamos considerar, conforme temos procurado demonstrar, que por meio de sucessivas imputações de deveres administrativos aos particulares, finda-se por

---

<sup>369</sup> “No positivismo inerente ao constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é valor a ser construído a cada ato de aplicação do direito, o que se verifica quando indivíduos e os órgãos do Estado cumprem e fazem cumprir as regras e princípios em vigor no sistema jurídico, apreendido no seu conjunto” (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 66). “La dimensión funcional de la seguridad jurídica enlaza con el principio de la eficacia del Derecho. La regularidad operativa de las normas e instituciones de un sistema jurídico es una condición, aunque no la única, de su eficacia. Asimismo, a la inversa, el funcionamiento irregular o el incumplimiento de las normas, sea, la falta de eficacia de un ordenamiento jurídico conducen a la quebra de seguridad” (LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991, p. 26).

<sup>370</sup> É interessante a lição de Regina Helena Costa sobre o tema: “No entanto, embora indissociavelmente ligadas as ideias de tributação e cidadania, impende remarcar a existência de uma tensão permanente entre a imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais. Se, de um lado, a exigência daqueles pode, inadequadamente, dificultar, ou mesmo, inviabilizar o exercício destes, de outro, parece evidente que vários dos direitos assegurados no ordenamento jurídico dependem, para sua proteção, dos recursos integrantes da receita tributária.

“O Estado Democrático de Direito está comprometido com a busca da liberdade e igualdade materiais, objetivando propiciar uma vida digna a todos. Nesse ambiente, a observância dos princípios da capacidade contributiva e da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco conduz forçosamente a que a exigência fiscal deixe de constituir apenas uma fonte de receita, como tradicionalmente concebida, e passe a se revelar igualmente, como um instrumento de realização de justiça. A igualdade no tratamento tributário deixa de ser apenas formal, passando a ter destaque o seu aspecto material, voltado à redistribuição de riquezas” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 18).

<sup>371</sup> MORO, Cristóbal J. Borrero. *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Breña – Peru: Pacífico Editores S.A.C., 2012, p. 21.

transferir-lhes não uma função administrativa coadjuvante no sistema tributário, mas uma função primordial que constitui um dos cerne do direito administrativo tributário.

O princípio da legalidade, como já tratamos nos tópicos 4.2 e 5.2 deste trabalho, deve atuar na determinação de que a instituição e a exigência de deveres administrativos tenha sempre fundamento legal, ou seja, a lei deve instituir cada dever administrativo em abstrato em seus contornos mínimos, cabendo às normas infralegais a sua complementação sempre dentro dos seus limites e funções.

Nesse sentido, a legalidade atua como uma chancela democrática para a atribuição de função administrativa de forma impositiva aos cidadãos, exigindo que os deveres que a consubstanciam sejam fruto de deliberação de seus representantes e não uma mera liberalidade do Poder Executivo, segundo as exigências constitucionais do artigo 5º, inciso II e do artigo 37, *caput*. Atua ainda a favor da certeza e da previsibilidade do direito, uma vez que os ritos e procedimentos para a edição de uma lei são sempre mais rigorosos do que aqueles previstos para a edição de atos infralegais, o que dificulta alterações sub-reptícias de regramentos.

Certamente, fazer cumprir a Constituição de modo a que cada dever administrativo imputado aos particulares esteja previsto em lei em seus contornos mínimos, exige dos entes federados um maior planejamento, eficiência e organização na sua concepção, o que beneficia a todos.

Também em homenagem ao princípio da legalidade, que deve sempre reger a atividade da Administração Pública, já pugnamos pela necessidade da edição de uma Lei Complementar que fixe claramente as limitações à competência dos entes federados para instituir e exigir deveres administrativos, inclusive no âmbito de fiscalizações tributárias, de modo garantir a efetividade da esfera de direitos fundamentais dos cidadãos. Observemos que o Código Tributário Nacional não trata suficientemente da matéria, deixando muito grande a margem de discricionariedade das Administrações Tributárias dos entes federados nesse sentido, o que gera insegurança jurídica para os particulares, tanto pela imprevisibilidade sobre a possibilidade de instituição de novos deveres administrativos quanto sobre os limites de atuação de agentes fiscais.

A atribuição de funções administrativas aos particulares, para que guarde consonância com o garantismo de seus direitos estabelecido pela Constituição Federal,

exige ainda a concepção de um princípio de capacidade colaborativa, conforme explicita Leandro Paulsen, que deve orientar especialmente os Poderes Legislativos e Executivos dos entes federados na concepção dos tipos e da quantidade de deveres administrativos a serem atribuídos aos particulares. Tal princípio, nas palavras do autor, determina que a instituição de cada dever administrativo seja precedida pela verificação de “se a pessoa colocada no pólo passivo efetivamente tem a aptidão e a possibilidade de cumprir o ônus ou encargo que lhe é imposto e se esse cumprimento pode dar-se sem prejuízo das suas próprias atividades e interesses, ou seja, sem que comprometa desproporcionalmente seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio.”<sup>372</sup>

Ainda segundo Leandro Paulsen, o princípio da capacidade colaborativa está para os deveres administrativos “como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: dá-lhe suporte, justificativa e limite. Constitui critério para a validação constitucional das obrigações acessórias e de terceiros, promovendo instrumentos para o seu controle”.<sup>373</sup>

Precisamos considerar que existem quase sempre diferentes soluções possíveis para o atingimento de um objetivo estabelecido em lei, e o princípio da eficiência da Administração Pública deve atuar para exigir a pesquisa dos melhores e menos custosos métodos e modelos administrativos voltados à arrecadação tributária e ao controle da atividade dos particulares-colaboradores.

Assim, o respeito ao princípio da capacidade colaborativa deve informar a criação de modelos de deveres administrativos que considerem a real possibilidade de seus sujeitos passivos de atender às respectivas exigências com o mínimo de afetação possível à sua esfera de direitos, o que se deve verificar sob os seguintes aspectos: (i) a sua

---

<sup>372</sup> E segue o autor: “Nesse sentido, a capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda sociedade” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 40).

<sup>373</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 57.



efetiva relação com fato tributário que deve ser conhecido pela Administração Pública,<sup>374</sup> que implique o conhecimento e as condições para produzir o documento ou informação solicitados e, no caso de deveres de retenção, a efetiva disponibilidade econômica sobre o valor que servirá de base de cálculo para a retenção; (ii) se é faticamente possível o cumprimento da exigência, inclusive sob o ponto de vista do prazo concedido para tanto;<sup>375</sup> (iii) se a projeção dos custos de conformidade implicados no seu cumprimento é compatível e não excessivo em relação à realidade econômica do sujeito passivo;<sup>376</sup> (iv) se os custos de conformidade da nova exigência somados aos envolvidos no cumprimento do deveres administrativos já em vigor não criam uma situação de ônus excessivo e efeito confiscatório.<sup>377</sup>

O princípio da capacidade colaborativa deve, nesses termos, orientar a instituição de deveres administrativos por meio de leis e o seu detalhamento por atos normativos da Administração Tributária, mas também informar a exigência desse tipo de

---

<sup>374</sup> “A instituição de obrigações acessórias no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, pressupõe, efetivamente, que os respectivos obrigados estejam de alguma maneira vinculados aos fatos geradores ou aos contribuintes.

“O mesmo ocorre quanto à atribuição da condição de substituto ou de responsável tributários. O art. 128 do CTN, por exemplo, ao dizer da possibilidade de a lei atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, adverte: ‘vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação’. Esse requisito consunstando, justamente, a exigência da capacidade de colaboração. Só quem está vinculado ao fato gerador e, portanto, dele tem conhecimento, relacionando-se com o contribuinte, é que tem condições de colaborar com a administração tributária e, eventualmente, por descumprir tais deveres, ensejando dano ao fisco, ser colocado como garantidor do crédito tributário. A substituição tributária, por exemplo, em regra, faz-se mediante retenção, o que pressupõe a disponibilidade, pelo substituto, dos valores de titularidade do contribuinte. Os arts. 134 e 135 do CTN, ao disporem sobre a responsabilidade de terceiros com o contribuinte, pressupondo até mesmo, certa ascendência relativamente ao mesmo, de modo que tenham como colaborar para evitar o descumprimento da obrigação pelo contribuinte” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, 59-60).

<sup>375</sup> “Não se pode impor obrigações, sob pena de multa, cujo cumprimento no prazo concedido seja impossível” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 76).

<sup>376</sup> Nesse sentido, em âmbito federal o Decreto n. 7.482/11, que cuida da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelece em seu artigo 15, incisos XII e XIV a atribuição deste órgão para “VII – acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e econômicos;” e “XIII – realizar estudos para subsidiar a formulação da política tributária e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações.”

<sup>377</sup> “Por maior que seja a capacidade de colaboração da pessoa, isso não justifica que dela se exija colaboração exagerada consubstanciada em obrigações múltiplas, complexas e sobrepostas, que pressuponham recursos materiais e humanos demasiadamente onerosos e sob risco de penalizações graves, desviando exageradamente a pessoa das suas atividades principais, o que esbarra na vedação de excesso. Isso porque a coordenação dos interesses do fisco com as liberdades das pessoas se impõe para a preservação dos diversos valores consagrados constitucionalmente” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 61). Sobre a vedação ao efeito de confisco pela tributação, vide as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2.010 MC/DF e na ADI 1.075 MC/DF.

deveres em sede de fiscalização tributária. Além disso, a sua observância deve ser controlada pelas instâncias cabíveis, inclusive em sede de processos administrativos e judiciais tributários em que as exigências que não o respeitem deverão ser afastadas.

De início, a observância da capacidade colaborativa deve efetivar-se por meio da implementação de estudos e análises de impacto<sup>378</sup> a serem realizados pelos entes federados em momento prévio à criação e à instituição de deveres administrativos, e também pelo constante aprimoramento das legislações e atividades administrativas a eles relacionadas.

Nos tempos atuais, a tecnologia disponível voltada a facilitar a comunicação em massa entre sujeitos, independentemente de suas distâncias, deve ser um recurso a ser amplamente utilizado para o estabelecimento de diálogo entre os órgãos fazendários e os cidadãos, com o que a referida previsão de impactos pode ser melhor e mais facilmente realizada.

É importantíssimo salientar que o princípio da eficiência da Administração Tributária implica a utilização de métricas para aferir e estratégias para incrementar não somente o volume e o crescimento da arrecadação tributária mas igualmente o bom atendimento de seus órgãos em relação aos cidadãos, o efetivo respeito à capacidade colaborativa dos particulares aos quais se atribuem deveres administrativos, a proporcionalidade desses deveres<sup>379</sup> e a sua praticabilidade vista sob a perspectiva dos seus sujeitos passivos.

Diante da popularização da *internet* como meio de comunicação podem ser realizadas, com algum grau de facilidade, pesquisas de opinião e de satisfação dos

---

<sup>378</sup> “As Hirschman (1967) once noted, there are no such things as ‘side effects’ when it comes to policy analysis: there are only effects. When considering any change, one needs to take into account not only the desired consequences—for example, more revenue and less evasion or lower administrative costs—but all the relevant consequences that change might produce, such as higher compliance costs and increased taxpayer discontent.” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 30.

Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

<sup>379</sup> “Os limites impostos à lei para a criação de obrigações acessórias com intuito de fiscalização são vinculados aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, e da não-onerosidade excessiva, assim como do respeito aos direitos fundamentais do cidadão. Por outro lado, o princípio da eficiência, introduzido, constitucionalmente, pela EC nº 9/93 é imposição ao administrador público.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105, p. 134).

particulares em relação a novos modelos administrativos que entraram ou entrarão em vigor, e mesmo regularmente em relação ao atendimento da Administração Tributária sobre o seu dever de orientação e outros. Ainda podem ser realizadas campanhas com pedidos de sugestões e de informação sobre pontos críticos de dificuldade no atendimento de exigências fiscais. Todas essas iniciativas podem ser muito úteis para um constante aprimoramento da atividade administrativa.

Antonio Carlos Amendola em sua dissertação de mestrado apresentou os benefícios da participação dos contribuintes na edição de normas infra-legais pela Administração Tributária sobre tanto sobre a sua qualidade quanto sobre a avaliação de seus impactos sobre os direitos fundamentais, com o que se podem prevenir litígios e fomentar uma melhor e mais transparente relação entre fisco e contribuintes.<sup>380</sup>

Naturalmente, os mesmos efeitos benéficos citados por Amendola podem ser obtidos também na seara do processo legislativo, por meio de discussões entre os entes tributantes e os particulares em consultas e audiências públicas, por exemplo, a respeito da introdução de novos deveres administrativos tributários.<sup>381</sup>

---

<sup>380</sup> “A participação do contribuinte no processo de edição da regulamentação tributária dará oportunidade a ele para, antes do litígio e sem prejuízo da revisão do Poder Judiciário, discutir o conteúdo das normas infralegais propostas, podendo refinar o seu conteúdo com a sua melhora qualitativa, podendo também afastar normas que acarretariam a violação de direitos fundamentais. Em um ambiente de cooperação mútua, as questões levantadas pelo contribuinte deverão ser devidamente analisadas e contempladas pela Administração Tributária, que as responderá na motivação da regulamentação fiscal ao final editada.

“Esse processo de *notice-and-comment* tende a melhorar a relação entre fisco e contribuinte porque exige um compromisso mútuo a fim de construir um ambiente claro e seguro juridicamente. Nessa arena, contribuinte e fisco deverão abrir argumentos e informações de forma recíproca, com o escopo de produzir a regulamentação fiscal em conformidade com o ordenamento jurídico” (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, p. 150).

<sup>381</sup> Vale observar que a participação dos contribuintes nas decisões estatais, segundo observa James Alm, também possui um impacto positivo na criação de “normas sociais” ou de uma moralidade social voltada ao cumprimento espontâneo de obrigações tributárias. “As noted earlier, social norms (internal and external) are likely to play a major role in the compliance decision. Evidence from other social sciences suggests that these norms can be affected by a variety of government institutions and policies.

“For example, there is much behavioral science evidence that implies that greater individual participation in the decision process will foster an increased level of compliance, in part because participation implies some commitment to the institution and such commitment in turn requires behavior that is consistent with words and actions” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper n° 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 26).

Uma boa prática que vem sendo adotada pela Receita Federal do Brasil, que é digna de nota, é precisamente a utilização de consultas públicas<sup>382</sup> previamente à edição de atos normativos, com a especificação de procedimentos administrativos tributários que deverão entrar em vigor e também de conceitos legais relevantes para a aplicação do direito tributário e administrativo-tributário.

As consultas públicas sobre leis e atos normativos da Administração Pública podem ter efeito extremamente benéfico, já que, ao promoverem a participação democrática de indivíduos e empresas que, por serem diretamente interessados em seus objetos, muitas vezes possuem ou buscarão o conhecimento técnico e prático que pode levar a uma grande melhoria na qualidade dos regimes e das normas tributárias, em benefício da eficiência da Administração Tributária, da proteção de direitos individuais e de toda a sociedade.

Além disso, são uma forma, apesar de que não a única, para os membros dos Poderes Legislativos e Executivos dos entes federados analisarem previamente o impacto social das normas tributárias e administrativo-tributárias que desejam implantar, cuja dimensão sempre será muito melhor percebida por aqueles que necessitarão adaptar as suas próprias atividades e procedimentos para atender às novas exigências.

Com a divulgação prévia de possíveis regras a serem introduzidas no ordenamento, é possível aos particulares (i) participarem da sua discussão contribuindo para a sua qualidade, inclusive a respeito da praticabilidade das exigências impostas; (ii) refutá-las previamente, demonstrando sua potencial desproporcionalidade ou ônus excessivo e as eventuais inconstitucionalidades ou ilegalidades delas decorrentes; (iv) preparar-se com maior antecedência e segurança para atender às novas exigências.

Outras formas de estudos de impactos devem ser realizadas pelas Administrações Tributárias antes da implementação de modelos que estabeleçam deveres de colaboração aos particulares, de modo que se incremente a segurança quanto à efetividade e ao respeito de seus direitos fundamentais diante destes deveres. Como afirma Heleno Taveira Torres “cabe à Administração Tributária, nesse novo modelo de Estado,

---

<sup>382</sup> O histórico de consultas públicas já realizadas pela Receita Federal do Brasil pode ser acessado em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica> (último acesso em 05/11/16, às 20h).

criar as condições para que o conjunto de deveres transferidos não gere tamanho ônus e custos elevados que inibam a atividade econômica.”<sup>383</sup>

Do mesmo modo, a capacidade colaborativa do sujeito passivo deve ser avaliada e respeitada pelo agente fiscal, quando em sede de fiscalização tributária forem atribuídos aos particulares deveres administrativos, tanto em relação ao tipo de exigência imposta quanto ao volume de trabalho que implica e aos prazos concedidos para o seu cumprimento.

O princípio da proporcionalidade também deve atuar sobre a instituição de deveres administrativos e sobre a sua exigência no âmbito de fiscalizações tributárias,<sup>384</sup> tendo em vista a sua potencial afetação à esfera de direitos fundamentais dos particulares.<sup>385</sup>

O princípio da proporcionalidade, além de ser corolário e atuar a favor da efetividade do sistema de direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal,

---

<sup>383</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 165.

<sup>384</sup> “Valorizando a necessária motivação dos atos praticados pelo Fisco, exige-se ainda o reconhecimento de uma relação de proporcionalidade entre o número e a intensidade dos deveres de colaboração requeridos pela Administração fiscal (...)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 811).

<sup>385</sup> Sobre o referido princípio comenta Gilmar Ferreira Mendes: “A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

“Essa nova orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (...) no princípio da reserva legal proporcional (...), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação destes meios para a consecução dos objetivos pretendidos (...) e a necessidade de sua utilização (...)” (MENDES, Gilmar. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *in Repertório IOB de Jurisprudência n.º 23/94*, p. 475). No mesmo sentido vide Canotilho: “O princípio da conformidade ou adequação impõe que a medida adoptada para a realização do interesse público deve ser apropriada à prossecução do fim ou fins a ele subjacentes. (...)”

“O princípio da exibilidade, também conhecido como princípio da necessidade ou da menor ingerência possível, coloca a tônica na ideia de que o cidadão tem *direito à menor desvantagem possível*. (...) Quando se chegar à conclusão da necessidade e adequação da medida coactiva do poder público para alcançar determinado fim, mesmo neste caso deve perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é *proporcional* à carga coactiva da mesma.” (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 262-263). Para mais referências sobre o princípio da proporcionalidade vide: PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética. 2000; TRAVASSOS, Marcelo Zenni. Princípio da proporcionalidade (no direito constitucional). In TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.); TORRES, Silvia Faber (Sup.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Campus Jurídico: São Paulo, 2011, p. 1074.

está previsto na Lei 9.784/99 como princípio que deve reger a Administração Pública<sup>386</sup> e que, portanto deve informar e delimitar desde a conformação legal de sua atuação até os seus próprios atos produzidos no exercício de sua competência normativa e executiva.

A observância do princípio da proporcionalidade<sup>387</sup> na instituição e na exigência de deveres administrativos determina a aplicação prévia de seus testes de (i) adequação: o dever administrativo que se quer instituir é um meio apto para a obtenção do resultado que com ele se busca? (ii) necessidade: além de ser meio apto a produzir o efeito desejado, ele consubstancia a forma menos lesiva aos direitos fundamentais daqueles que serão os seus sujeitos passivos, ou há outra forma menos onerosa com a qual se possa obter resultado semelhante? (iii) proporcionalidade em sentido estrito: o benefício que decorrerá da instituição do dever administrativo é superior e proporcional às desvantagens que ele implica para os seus sujeitos passivos?

O exame de necessidade imposto pelo princípio da proporcionalidade deve atuar em matéria de instituição e de exigência de deveres administrativos, inclusive, segundo o limite material estabelecido pelo artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional, que determina que eles sejam estabelecidos “no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.”<sup>388</sup>

---

<sup>386</sup> Lei 9.784/99, artigo 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.”

<sup>387</sup> Tércio Sampaio Ferraz também defende a aplicabilidade do princípio da proporcionalidade sobre os deveres administrativos. “Embora ela [obrigação acessória] não se ligue necessariamente a uma específica obrigação tributária principal, o dever administrativo imposto pela lei a título de obrigação acessória há de ser *indispensável* (isto é, condição *necessária*) ao controle de obrigação tributária principal. Essa *indispensabilidade* (necessidade) pode ser considerada, então, o primeiro atributo de sua razoabilidade. (...) “Além de ser indispensável (necessária), a obrigação tributária acessória deve ser adequada. (...) “Por fim, deve ser proporcional. Ocorre, por esse critério, uma proibição de excesso, devendo a prestação necessária limitar-se ao suficiente para atingir os fins colimados. Com base no interesse arrecadatório e fiscalizatório, a prestação deve, por exemplo, manter um equilíbrio em face da capacidade contributiva do destinatário” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 724- 725).

<sup>388</sup> “Nesse dispositivo legal [artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional], o vocábulo ‘interesse’, empregado em associação com a expressão ‘da arrecadação ou da fiscalização’, não veicula em seu conteúdo um conceito jurídico fluido e impreciso, de tal forma que se tenha aquinhado àquele que exerce função pública margem discricionária para eleger, a seu talante e arbítrio, os requisitos fáticos e jurídicos em que há ou não interesse na realização da função administrativa consistente na arrecadação e na fiscalização de tributos” (ZOCKUN, Marcelo. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 123).

Caio Takano, em dissertação de mestrado sobre o tema, defende que a expressão “interesse” no referido dispositivo não pode ser confundida com mera comodidade da Administração Tributária, que ela “abrange apenas aquelas informações imprescindíveis à verificação do cumprimento de uma obrigação tributária” e que, portanto, “não é permitido que o particular seja obrigado a ‘repetir’ condutas já realizadas ou ser obrigado a realizar condutas desnecessárias (portanto, prescindíveis) àquele fim.”<sup>389</sup>

Assim, deve-se atentar para que a instituição e a exigência de deveres administrativos não sejam supérfluas ou repetitivas, caso em que não podem resistir ao teste da necessidade<sup>390</sup> imposto pelo princípio da proporcionalidade.

É importante ainda observarmos que o artigo 199 do Código Tributário Nacional estabelece, em face dos entes federados, um dever de colaboração entre si para a prestação de assistência mútua “para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”<sup>391</sup>

Esse dispositivo encontra-se em consonância com o que estabelece o artigo 146, parágrafo único<sup>392</sup> e seus incisos da Constituição Federal, acrescido pela

---

<sup>389</sup> Apresenta ainda o autor alguns parâmetros para a instituição dos ditos deveres: “É imprescindível a articulação do dever instrumental a uma obrigação tributária de possível ocorrência, isto é, espera-se que a fiscalização à qual se submeterá o contribuinte tenha como objetivo a verificação de um tributo que esteja dentro do campo de competência impositiva do ente federativo ao qual pertença a Administração Tributária, respeitando-se, ainda, a razoabilidade e a proporcionalidade, e não ter em vista apenas os seus interesses subjetivos, isto é, a sua ‘comodidade’.” (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 185-187).

<sup>390</sup> Note-se que a Lei 9.784/99 em seu artigo 2º *caput* prevê a proporcionalidade como um dos princípios que deve reger a Administração Pública, e também, em seu inciso VI, determina que haja “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

<sup>391</sup> Também no mesmo sentido, em âmbito federal o Decreto n. 7.482/11, que cuida da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabelece em seu artigo 15, incisos XII e XIV a atribuição deste órgão para “XII – promover atividades de cooperação e integração entre as Administrações Tributárias do País, entre o Fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, bem assim preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras.” e “XIV – celebrar convênios com órgãos e entidades da Administração Pública e entidades de direito público ou privado, para permuta de informações, racionalização de atividades, desenvolvimento de sistemas compartilhados e realização de operações conjuntas.”

<sup>392</sup> Constituição Federal, artigo 146: “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...) Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

Emenda Constitucional nº 42/03, que prevê a edição de norma geral para a instituição de “regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, o qual deverá ser opcional para o contribuinte e estabelecer o recolhimento de tributos centralizado e unificado.

Além disso, em seu inciso IV prevê que “a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes”.

A observância de tais dispositivos pelos entes federados, inclusive no desenvolvimento dos projetos do SPED, se vier a refletir o espírito de solidariedade<sup>393</sup> estabelecido na Constituição Federal para a concretização de seus valores, pode promover grandes avanços nas relações entre o Estado e os particulares, desde que esses convênios e leis para a instituição de assistência recíproca sejam produzidos não somente no sentido de aumentar a comodidade e a praticabilidade do exercício da função administrativa por seus agentes fiscais, mas também no sentido de simplificar e facilitar o cumprimento dos deveres de colaboração impostos aos cidadãos.

Um exemplo bem sucedido de regime tributário voltado para facilitar a apuração e o pagamento de tributos e também o cumprimento de deveres administrativos é o do Simples Nacional,<sup>394</sup> que envolve Administrações Tributárias dos três níveis de entes federados. Instituído pela Lei Complementar nº 123/06, em consonância com o artigo 146, III, ‘d’, da Constituição Federal, o Simples Nacional beneficia micro e pequenas empresas, viabiliza a formalidade desses negócios e a concorrência mais igualitária com as empresas de maior porte, bem como diminui os custos de conformidade e o efeito regressivo dos deveres administrativos e a própria carga tributária.

Seguindo esse exemplo é de fundamental importância que os impactos dos deveres administrativos a serem instituídos e exigidos de todos os particulares sejam pensados conjuntamente pelos órgãos dos três níveis da Federação, para fins de um planejamento e ação coordenada a favor da concretização da segurança jurídica do sistema

---

<sup>393</sup> Constituição Federal, artigo 3º “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

<sup>394</sup> Informações sobre o Simples Nacional podem ser encontradas em: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Página do SIMPLES Nacional. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3> (último acesso em 05/11/16, às 20h42).



tributário nacional, do respeito à capacidade colaborativa,<sup>395</sup> da proporcionalidade dos deveres administrativos e da solidariedade e do desenvolvimento nacional.

Conforme já mencionamos, do ponto de vista dos cidadãos e das empresas, que representam a principal fonte de receita para o Estado, a carga tributária e os custos de conformidade dos deveres administrativos são percebidos conjuntamente, e o seu impacto sobre as suas atividades econômicas também é conjunto. Essa totalidade de deveres e obrigações não deve constituir um óbice ou um desestímulo à iniciativa privada nem prejudicar o direito do cidadão a uma vida digna, sob pena de que se verifique uma inversão de valores, uma vez que o Estado existe para servir a sociedade e não o contrário, em consonância com o disposto no artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal.

Além disso, o desestímulo à iniciativa privada e à atividade profissional, ocasionados pelo sistema tributário nacional, contrariam valores dos mais essenciais estabelecidos no texto constitucional, além de ferirem a razoabilidade na medida em que tendem a ensejar uma situação de mitigação e esgotamento das fontes de arrecadação tributária.

Por essa razão, eventuais distorções e desproporcionalidade verificadas na instituição e na exigência de deveres administrativos, bem como na aplicação de sanções em face de seu descumprimento devem ser evitadas, e se forem efetivadas podem e devem ser corrigidas nas instâncias de controle das leis e da atividade administrativa normativa, aplicativa do direito e julgadora.

Nesse sentido os órgãos julgadores da Administração Tributária e o Poder Judiciário devem, no âmbito dos processos tributários e observado o alcance de suas competências, controlar as leis administrativo-tributárias e a atuação da Administração Pública quanto ao princípio da legalidade, da eficiência, do respeito à capacidade colaborativa<sup>396</sup> e à proporcionalidade<sup>397</sup> dos deveres administrativos.

---

<sup>395</sup> “Para que não seja exaurida a capacidade de colaboração das pessoas, impõe-se que sejam tanto quanto possível simplificadas as obrigações acessórias, de modo que não haja obrigações desnecessárias ou inúteis, devendo-se buscar a coordenação entre as administrações fiscais dos diversos entes políticos preferencialmente à sobreposição de exigências” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 95).

<sup>396</sup> “As obrigações formais ou instrumentais instituídas no interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos (...) tem enorme importância e se justificam pela necessidade de darmos efetividade à tributação. A instituição dessas obrigações deve se dar sob a perspectiva do princípio da capacidade de colaboração. Este

### **7.3 Segurança jurídica de efetividade da arrecadação e da isonomia tributária pelo controle da atividade do particular-colaborador e pelo estímulo ao *compliance* voluntário**

Como vimos no capítulo anterior, um modelo descentralizado de Administração Tributária, que estabelece a pulverização dos centros de aplicação do direito pela atribuição a particulares do dever de formalizar fatos e constituir créditos tributários, sem qualquer exame prévio por agentes administrativos, pode ensejar riscos de que tais atividades não sejam realizadas de modo adequado.

Os riscos de omissão ou de erros culposos ou dolosos por parte dos particulares-colaboradores no exercício de competência administrativo-tributária, ou mesmo de aplicação de critérios interpretativos desuniformes, podem ensejar insegurança jurídica sobre a consecução do interesse público (i) na concretização do valor arrecadação tributária nos montantes previstos em lei e (ii) na efetividade da isonomia da tributação e de valores a ela relacionados como o tratamento igual a pessoas (físicas e jurídicas) em condições semelhantes, a livre concorrência, a capacidade contributiva, etc.

Diante destes potenciais fatores de insegurança jurídica dos modelos colaborativos, desponta a necessidade do estabelecimento prévio, por meios de leis e de normas infralegais expedidas pela Administração Pública, de critérios interpretativos e decisórios e de procedimentos uniformes para a aplicação do direito tributário e administrativo tributário a casos concretos para particulares em situações semelhantes.

Conforme observa Enrique Ortiz Calle, a publicação pela Administração Tributária de critérios interpretativos oficiais a respeito das leis tributárias, além de atender a uma demanda de segurança jurídica dos particulares-colaboradores e favorecer o

---

princípio de um lado pode justificá-las quando verificada a efetiva possibilidade do sujeito de colaborar com as ações ou omissões dele exigidas. Mas também é capaz de revelar a invalidade dessas obrigações quando ausente a capacidade de colaboração ou quando exaurida ou extrapolada mediante imposições que sejam desnecessárias ou inúteis ou que imponham ônus excessivo ao contribuinte” (PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, 77).

<sup>397</sup> “Através de Standards jurisprudenciais como o da proporcionalidade, razoabilidade, proibição de excesso, é possível hoje recolocar a administração (e, de um modo geral, os poderes públicos) num plano menos sobranceiro e incontestado relativamente ao cidadão. 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” (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 261).

cumprimento espontâneo de suas obrigações, atua como um fator de racionalização da gestão tributária pela unificação de critérios a serem utilizados pelos agentes privados e públicos responsáveis pela aplicação destas leis.<sup>398</sup>

O dever de orientação aos particulares-colaboradores por parte dos entes federados será abordado mais profundamente no próximo capítulo, mas fique desde já evidenciada a necessidade de sua concepção não só como contraparte de um direito à orientação dos cidadãos e das pessoas jurídicas individualmente concebidos, mas também diante da sua importância para mitigar os riscos à efetividade e à isonomia da tributação nos modelos colaborativos, pela divulgação de critérios uniformes para a aplicação do direito tributário.

Por outro lado, também fica evidente a importância do exercício efetivo de controles *a posteriori* sobre a atividade administrativa realizada por particulares-colaboradores por meio de fiscalizações tributárias empreendidas por agentes fiscais especializados.

Como já vimos desde a introdução do presente trabalho, praticamente todos os temas e institutos do direito em geral e, conseqüentemente do direito tributário e do direito administrativo-tributário, possuem uma dimensão ou função no sentido de fomentar a segurança jurídica do ordenamento jurídico. Não é diferente com o instituto da fiscalização tributária.

Como já adiantamos no tópico 5.4 do presente trabalho, a previsão no ordenamento jurídico de procedimentos de auditoria fiscal ou de fiscalização tributária, especialmente diante do modelo colaborativo de Administração Tributária, é fundamental como instância de controle dos atos de decisão dos particulares na aplicação do direito, da validade das normas individuais e concretas por eles produzidas e também do seu cumprimento de deveres administrativos e obrigações tributárias.

---

<sup>398</sup> “La centralización de esas competencias interpretativas y su sometimiento a control redundarían, de un lado, en el fomento de la seguridad jurídica de los contribuyentes en sus relaciones con la Hacienda Pública y, de otro, constituirían un factor de racionalización en la gestión administrativa del sistema tributario, por lo que supondría en sí misma la unificación de criterios y considerando la descarga de trabajo para los propios funcionarios, dado que en un sistema de imposición de masas la Administración se sitúa ante supuestos de hecho típicos que deben recibir asimismo un tratamiento jurídico típico” (CALLE, Enrique Ortiz. La distribución de competencias interpretativas de la administración tributaria del Estado en la nueva ley general tributaria. In GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana (coord.); GARCÍA, Eusebio González (coord.); MASSANET, Juan Ramallo (coord.), STERLING, Ana Yábar (coord.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, p. 367).

Uma das principais funções da fiscalização tributária é, nesse contexto, fomentar a segurança jurídica de efetividade do ordenamento jurídico na concretização de valores como arrecadação tributária e outros relacionados ao princípio isonomia tributária,<sup>399</sup> como igualdade, livre concorrência, capacidade contributiva, etc., uma vez que:

- (i) Por meio das fiscalizações tributárias se buscará assegurar que os particulares fiscalizados cumpriram corretamente as suas obrigações tributárias e deveres administrativos, com o que se pode fomentar a arrecadação tributária pela recuperação de valores que deixaram de ser recolhidos espontaneamente;
- (ii) A possibilidade de ser fiscalizado enseja nos contribuintes uma percepção de risco de ser sancionado caso não cumpram corretamente com as suas obrigações, o que favorece o seu cumprimento espontâneo;<sup>400</sup>
- (iii) A efetividade do controle e das punições aos contribuintes que infringem as normas tributárias favorece a criação de uma moralidade social voltada ao *compliance* tributário;<sup>401</sup>
- (iv) Pelos mesmos aspectos (i), (ii) e (iii), a fiscalização contribui para prevenir a evasão fiscal e o seu consequente prejuízo à livre e leal concorrência;
- (v) A fiscalização tributária deverá observar e impor a aplicação uniforme do direito tributário e administrativo-tributário, com o que

---

<sup>399</sup> Deprendemos do artigo 145, §1º da Constituição Federal que a fiscalização tributária está voltada a garantir a isonomia: “art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

<sup>400</sup> “Estimation results suggests that a higher audit rate leads to more compliance (...)” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 30). Segundo conclusões de estudos analisadas por James Alm, a probabilidade de ser fiscalizado influencia mais no cumprimento voluntário de obrigações tributárias do que o volume da punição que poderá ser aplicada (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 39).

<sup>401</sup> Conforme constatação empírica de James Alm: “Still another dimension by which social norms can be changed is the government’s commitment to enforcing the tax laws. If the perception becomes widespread that the government is not willing to detect and penalize evaders, then such a perception legitimizes tax evasion. The rejection of sanctions sends a signal to each individual that others do not wish to enforce the tax laws and that tax evasion is in some sense socially acceptable, and the social norm of compliance disappears” (ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998, p. 27).

contribuirá para a concretização dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

A própria Constituição Federal, em seu artigo 37, incisos XVII<sup>402</sup> e XXII,<sup>403</sup> demarca a importância da fiscalização tributária pela razão que melhor se evidencia com a dicção do seu artigo 145, §1º, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Também já foi visto no item 6.4 deste trabalho que os particulares não têm como saber uns em relação aos outros os critérios efetivamente utilizados para a aplicação da lei tributária e, portanto, ter segurança quanto à efetividade da isonomia tributária. A atuação firme e constante dos agentes fiscais sobre a atividade administrativa dos particulares fomenta, assim, esse estado de segurança.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba já reconhecia a necessidade de que seja conferido aos agentes fiscais amplo acesso a informações e documentos relacionados às atividades dos contribuintes que configuram hipóteses de incidência tributária.<sup>404</sup>

É imperioso que sejam fornecidas todas as condições para que os agentes fiscais bem executem a sua função, inclusive que lhes seja proporcionada adequada infraestrutura de trabalho e treinamento a respeito das diversas peculiaridades dos diferentes setores empresariais e espécies de fatos sociais que ensejam a tributação.

---

<sup>402</sup> Constituição Federal, artigo 37, XVIII: “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

<sup>403</sup> Constituição Federal, artigo 37, XXII: “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

<sup>404</sup> “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 impositivos, 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” (ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade 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, p. 330).

Naturalmente, para que os próprios procedimentos fiscalizatórios não provoquem insegurança jurídica, é preciso que sejam estabelecidas e observadas certas diretrizes que deveriam, inclusive, ser objeto de compilação em norma geral tributária com efeitos para todos os entes federados. Trataremos mais profundamente da importância da procedimentalização da fiscalização tributária e de outros fatores a ela relacionados no que diz respeito à proteção de direitos dos particulares-colaboradores em capítulo posterior dedicado à concepção do direito à estabilidade dos atos de decisão por eles proferidos.

Outros aspectos relacionados à segurança jurídica do cidadão em face da competência fiscalizatória dos entes tributantes merecem ser investigados pela doutrina. No presente trabalho, optamos por apresentar mais detidamente alguns de seus desdobramentos, cuja importância sobressai em face de um modelo colaborativo de Administração Tributária.

Vale salientar ainda que, conforme já tratamos, o princípio da eficiência da Administração Tributária deve orientá-la na identificação das melhores estratégias para o atingimento de seus fins, dentre os quais, o de concretização da arrecadação tributária, com o aproveitamento de estudos empíricos e de pesquisas realizados por diversos segmentos científicos, como a Ciência Econômica, Ciência da Administração, Sociologia, Psicologia Social, dentre outros.

Foram referidos no tópico 3.4 do terceiro capítulo do presente trabalho estudos que demonstram os benefícios de mecanismos de estímulo ao *compliance* voluntário dos particulares em relação às normas tributárias e administrativo-tributárias. Esse tipo de mecanismos conformadores de um paradigma colaborativo de Administração Tributária, voltados a tornar fácil e vantajoso o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias, deve ser mais profundamente investigado e implementado no Brasil.

Citamos brevemente como exemplo os sistemas de Notas Fiscais Paulista<sup>405</sup> e Paulistana do estado e município de São Paulo, respectivamente, que por meio de prêmios oferecidos aos cidadãos estimulam positivamente a sua participação na consecução de objetivos de interesse público.

---

<sup>405</sup> Para mais informações sobre os programas de premiações da Nota Fiscal Paulista, veja-se: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp> (último acesso em 20/11/16, às 19h30); E em relação à Nota Fiscal Paulistana, veja-se: <http://nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br/> (último acesso em 20/11/16, às 19h30).

Esse tipo de medidas, além de seus comprovados efeitos positivos sobre a arrecadação tributária,<sup>406</sup> pode ser menos custoso para o Estado do que os mecanismos de auditoria e de enfrentamento da litigiosidade decorrentes de uma bipolaridade na relação fisco-contribuinte, e de um “paradigma do crime” da Administração Tributária, conforme estudos já citados neste trabalho.

Mais do que isso, tais mecanismos são formas de fomentar a arrecadação tributária que não afetam a esfera de direitos fundamentais dos particulares e, portanto, configuram expressão de eficiência da Administração Tributária no exercício de sua função de concretizar simultaneamente diversos valores constitucionais.

---

<sup>406</sup> Além dos estudos da OCDE e também daqueles realizados e mencionados por James Alm e outros autores referidos ao longo do presente trabalho, que revelam os resultados positivos sobre a arrecadação tributária de mecanismos de estímulo ao *compliance* voluntário, veja-se notícia divulgada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que mostra que já nos primeiros anos de implantação da Nota Fiscal Paulista o estado chegou a ter um aumento de 38.6% na arrecadação do ICMS no setor de restaurantes, por exemplo, e uma média de 22,4% de aumento de arrecadação em todos os setores comerciais. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/publicacao/noticia.aspx?id=830> (último acesso em 20/11/16, às 19h27).

## **8. SEGURANÇA JURÍDICA DE ORIENTAÇÃO DO PARTICULAR COLABORADOR**

### **8.1 O direito à orientação do particular colaborador**

Como já foi visto, é imprescindível que haja a individualização e a formalização dos créditos tributários dos entes federados, ou obrigações tributárias em concreto dos sujeitos passivos com a qual elas passam a ter existência no sistema jurídico.

Prevalece em nosso ordenamento jurídico, atualmente, a opção dos legisladores da União, dos estados e dos municípios de estabelecer, em relação aos principais tributos que a Constituição Federal lhes reserva, a atribuição aos particulares, cidadãos e pessoas jurídicas, de competência para impulsionar procedimentos e tomar decisões com o objetivo de formalizar os fatos que eles próprios ou que terceiros relacionados praticam e, por meio de suas declarações de tributos, promover a introdução no ordenamento jurídico de normas individuais e concretas de incidência tributária.

Em virtude dos riscos que apresenta para o interesse público na concretização da arrecadação e da isonomia tributária, esse modelo administrativo exige a criação de eficientes métodos de controle da aplicação e do cumprimento do direito pelos particulares.

Por meio desses controles (fiscalização tributária), pode-se verificar, dentre outros aspectos, que os particulares-colaboradores não cumpriram adequadamente a sua função e produziram norma individual e concreta inválida ou deixaram de produzir a norma devida, com o que emerge a necessidade do recurso ao método extraordinário<sup>407</sup> de constituição de créditos tributários, que ocorre com o lançamento de ofício editado por agentes públicos.

Ao mesmo tempo, esse modelo administrativo implica, se não contrabalançado com fatores de segurança, a criação de uma condição de risco e de insegurança jurídica permanente para os particulares-colaboradores no exercício do dever

---

<sup>407</sup> “A concepção global do imposto, que se traduz nesta complexa teia de direitos e deveres do sujeito passivo, é a de que tudo deve passar apenas com a intervenção *a posteriori* da Administração. E apenas no caso de ter havido alguma infração ao disposto na lei, por parte do sujeito passivo” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 48).



de interpretar o direito e de tomar as decisões que realizarão a incidência tributária, que lhes são atribuídas.

Além disso, em razão da limitada capacidade de fiscalização dos entes federados, ocorre que a decisão final a respeito do conteúdo dos créditos tributários fica na maior parte das vezes a cargo dos contribuintes, sem um controle profundo e efetivo ou ato da Administração Pública, prévio ou posterior, a seu respeito.

Todas essas constatações revelam a importância do estabelecimento prévio e da publicidade, transparência e clareza dos critérios de decidibilidade que devem ser adotados pelos particulares-colaboradores na construção de normas de incidência tributária individuais e concretas.<sup>408</sup>

Ao tempo em que o ordenamento jurídico fixa a competência dos particulares para colaborar com a Administração Tributária por meio do exercício de funções essenciais,<sup>409</sup> desponta a necessidade de se fomentar uma relação de cooperação em sentido amplo entre Estado e particulares a serviço da arrecadação e da isonomia tributária e da proteção do particular-colaborador no exercício de sua função administrativa.

A concepção desta relação cooperativa<sup>410</sup> é a melhor forma, se não a única, de compatibilizar o modelo colaborativo de constituição de créditos tributários com

---

<sup>408</sup> Eurico Diniz Santi tem defendido veementemente a necessidade de transparência na atuação da Administração Tributária. Em suas palavras “na sociedade de informação, dar transparência ao processo de concretização da norma jurídica é a melhor estratégia para garantir segurança jurídica” e, mais adiante, “para que haja segurança jurídica não basta conhecermos o que diz a lei abstrata, temos o direito de conhecer (‘Right to Know’ é a expressão utilizada por Joseph Stiglitz) o conteúdo de decisões concretas” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 523).

<sup>409</sup> “The most important player in the tax game is the (potential) taxpayer. The most important change in thinking about tax administration in recent years has been the increasing recognition of the central role of the private sector—taxpayers and third-party agents like banks and employers—in the taxing process. It is critically important to treat them not as potential evaders but as clients -- unwilling clients as a rule, but clients nonetheless. Facilitating compliance involves such elements as improving services to taxpayers (and third-party agents) by providing clear instructions, understandable forms, and assistance and information as necessary.” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 33. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

<sup>410</sup> “Valores como democracia, ética, deveres de informação e de colaboração, que transformam as relações jurídicas, na contemporaneidade, não são um movimento isolado, sentido apenas no Direito privado. Também nas relações administrativas, mesmo naquelas tributárias, evidencia-se uma transformação em toda a parte. Do lado da Fazenda Pública, levantam-se deveres laterais, como os de colaborar com o contribuinte para o cumprimento fiel e simplificado de seus deveres tributários, quer por meio de contínuos

valores constitucionais da máxima relevância, como os que se inserem no arcabouço axiológico do princípio da segurança jurídica.

Ferreira Lapatza, ao tratar a respeito da privatização da gestão tributária, também defende que nesse contexto de transferência de atribuições da Administração para os particulares, deve ser fomentada uma relação de colaboração entre ambos, para a consecução de tarefas que, em condições ideais, deveriam ser realizadas apenas pela Administração Pública.<sup>411</sup>

De fato, não é razoável e sequer compatível com o Estado Democrático de Direito a concepção de uma Administração Tributária que assume para si a função precípua de “vigiar e punir”,<sup>412</sup> muito menos em um contexto em que os particulares que

---

esclarecimentos, informações, mas ainda por meio da simplificação das leis, procedimentalização dos atos de fiscalização – em que se deve primeiro ouvir o contribuinte, antes das autuações; enfim, dá-se, em toda parte, uma renovação do consentimento ao tributo. Não basta mais a representação legislativa tradicional, em que os representantes legais dos cidadãos, nos parlamentos, aprovam as leis. Quer-se a participação mais efetiva do contribuinte na execução da lei tributária. É natural que, nesse contexto, se fale cada vez mais e, com mais frequência, em proteção da confiança e boa-fé, em favor do contribuinte”. (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458).

<sup>411</sup> “Entendemos que esta idea no puede ser el abandono total y completo de la función liquidadora por parte de una Administración que se reservaría para ella únicamente la tarea de investigar, reprimir y sancionar el comportamiento no conforme a Derecho del contribuyente. De um contribuyente sobre cuyas únicas espaldas pesaría toda la responsabilidad de aplicar, en todos sus extremos y pormenores el intrincado ordenamiento tributario y pesaría, igualmente, la carga económica que tal aplicación conlleva. Tal Administración pública, creemos, no serviría con objetividad los intereses generales (...).

“La idea a que nos estamos refiriendo debe ser, por el contrario, otra: la de la colaboración, siempre positiva, siempre necesaria, entre Administración y administrados. Colaboración, no se olvide, en una tarea que debería ser realizada, en un Estado ideal, sólo por la Administración. Y cuya atribución a los particulares sólo encuentra su base en la falta de medios de la propia Administración. La Administración debe, pues, asumir estas tareas en la medida de lo posible. Y cuando esto no sea posible debe ayudar y colaborar con el contribuyente con todos los medios a su alcance” (LAPATZA, José Juan Ferreira. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 85).

<sup>412</sup> Veja-se, nesse sentido, trecho de publicação da Receita Federal do Brasil intitulada “Plano Anual da Fiscalização – 2015”: “A Missão primordial da área de auditoria fiscal de qualquer Administração Tributária é identificar e punir o sonegador, todavia, isso não tem impedido que a Fiscalização da RFB incorpore novos mecanismos destinados a ampliar a prestação de orientações e esclarecimentos aos contribuintes que apresentem indícios de erro em suas declarações para que esses possam corrigi-las e, com isso, evitar a aplicação de multas.

Esse processo de transparência mútua, assegura grau de confiança e conformidade tributária.” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2015 e Resultados de 2014*. Disponível em: [https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015\\_03\\_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf](https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf) (último acesso em 15/11/16, às 17h29)).

Deve ser louvado o reconhecimento, pelo órgão fazendário federal, de seu papel de orientação e esclarecimento frente aos contribuintes, e do incremento que essas atividades proporcionam à segurança jurídica enquanto estado de transparência, confiança e conformidade da tributação. Questionamos, no entanto, se não há uma inversão de valores no entendimento sobre a prioridade de sua missão, como a de “identificar e punir o sonegador”. Conforme vimos tratando, a função da Administração Tributária, mesmo em seu setor de auditoria, no Estado Democrático de Direito deve ser mais abrangente e visar à concretização

seriam objeto de tais atividades puramente de vigilância e punição foram posicionados pelo próprio ordenamento jurídico como seus colaboradores.

A função primordial dos órgãos das Administrações Públicas Tributárias é a de concretizar a arrecadação tributária, mas também outros valores constitucionais que com ela devem conviver, especialmente aqueles relativos a direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Os particulares-colaboradores são muitos e foram alçados à condição de intérpretes qualificados<sup>413</sup> do direito tributário, sendo que, na maior parte dos seus ciclos de positivação, são as suas decisões que permanecem como normas individuais e concretas finais e imutáveis dentro do ordenamento jurídico.<sup>414</sup>

Na medida em que se consolida essa posição, torna-se imprescindível a concepção de um direito subjetivo público<sup>415</sup> à orientação, a que passam a fazer jus os particulares-colaboradores, como garantia de que lhes sejam fornecidos instrumental e condições para bem realizar a sua função. Desse modo, completa-se e viabiliza-se o conceito de *função* como *dever-poder* a ser exercido em benefício do interesse público.

---

da arrecadação tributária e dos direitos fundamentais dos cidadãos. Assim, a “identificação e punição do sonegador” deve atuar principalmente como uma forma de estímulo ao *compliance* voluntário e à criação de uma “norma social” de cumprimento espontâneo de obrigações tributárias, junto a outros mecanismos que também devem ser implantados com este fim.

<sup>413</sup> “Logicamente, a prática cada vez mais numerosa de procedimentos administrativos transferidos ao contribuinte, para que este interprete a lei e a cumpra do melhor modo possível, estabelece uma condição deste como ‘interprete’ permanente e necessário das leis tributárias, de tal forma que já não cabe falar de ‘intérprete autêntico’ ou de privilégios da Administração na ação de interpretar e aplicar a lei tributária. Todos – Fisco e contribuintes – são intérpretes qualificados da comunidade hermenêutica, que se constitui em torno do regime jurídico dos tributos exigidos de determinados sujeitos passivos” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 285-286).

<sup>414</sup> Ferreiro Lapatza defende, inclusive, que diante da “privatização da gestão tributária”, seja reconhecido aos particulares o direito ao erro: “El administrado debe tener Derecho a equivocarse. Y a poder rectificar la autoliquidación practicada cuando haya padecido error em los hechos o haya aplicado en forma errónea la normativa viegente” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 88). No Brasil as retificações às declarações de tributos são possíveis enquanto o particular não seja notificado do início de procedimento de fiscalização.

<sup>415</sup> Sobre o conceito de direito subjetivo público, veja-se a lição de Hartmut Maurer: “El derecho subjetivo es una institución jurídica propia de la teoría general del Derecho. Bajo este término debe entenderse el poder jurídico reconocido a un sujeto por una norma jurídica, en virtud del cual dicho sujeto puede exigir de otra persona, a los efectos de la satisfacción de sus intereses propios, una acción de hacer, no hacer o soportar. En este sentido, los derechos subjetivos pueden tener tanto un fundamento jurídico privado como jurídico público, siendo estos últimos los estudiados aquí. Un derecho público subjetivo es, por tanto – desde el punto de vista del ciudadano –, el poder jurídico concedido por fuerza del Derecho público a un individuo para poder exigir del Estado, a los efectos de la satisfacción de los propios intereses, un determinado comportamiento” (MAURER, Hartmut. *Derecho administrativo – Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 194).

Esse direito à orientação tem como contrapartida, naturalmente, um dever de orientação<sup>416</sup> que deve ser cumprido não só pela Administração Pública mas pelos Poderes Legislativo e Judiciário, considerado o efeito de orientação dos textos legais e da jurisprudência.

Como afirma Ferrero Lapatza, “parece claro que (...) al deber de autoliquidar deben corresponder ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación. En primer lugar, el administrado debe tener derecho a que la Administración le informe de la normativa a aplicar.”<sup>417</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, além de uma decorrência direta do princípio da segurança jurídica enquanto certeza do direito e de direitos fundamentais do contribuinte, especialmente à dignidade humana, esse direito e dever de orientação pode ser considerado positivado pelo artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal que determina que “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

Além disso, esse dever de orientação encontra-se positivado pela combinação dos dispositivos constitucionais que determinam a edição de regulamentos para a fiel execução das leis, (artigo 84, IV), pelo artigo 59, parágrafo único, também da Constituição Federal, pela Lei Complementar 95/98, pelo artigo 212 do Código Tributário Nacional, dentre outros dispositivos legais que serão abordados mais adiante.

Hartmut Maurer observou a importância da concepção de *direitos subjetivos públicos do cidadão frente ao Estado*, ainda que o princípio da legalidade já determine que a Administração Pública deva atuar sempre de acordo com o direito posto. Isto porque, somente ao considerar a existência desse tipo de direitos, pode-se admitir que eles sejam exercidos e exigidos juridicamente em face do Estado. O autor ainda ressalta

---

<sup>416</sup> Vejamos também o comentário de Aurélio Seixas Pitanga Filho: “Cabe ao Fisco, órgão da administração fazendária, a função de arrecadar os tributos que legislação tenha instituído, *orientar os contribuintes* como proceder corretamente para cumprir os seus deveres legais tributários, bem como todos os atos de administração tributária necessários para cumprir, também, os seus respectivos deveres legais” SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 3.

<sup>417</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 87.

que somente com a concepção deste tipo de direitos é que pode se consolidar a existência de um Estado Democrático de Direito<sup>418</sup>.

Assim, os direitos subjetivos públicos poderão ser exigidos perante os tribunais e, no caso do direito à orientação, ele pode ser assim perseguido direta ou indiretamente, ou seja, com o pedido de que seja fornecida a devida orientação, ou com o pedido de que sejam corrigidos os efeitos da omissão estatal, ou da ação estatal que o prejudique ou desconsidere.

Conforme passaremos a detalhar, o direito dos particulares à orientação sobre os procedimentos e critérios decisórios a serem utilizados na atividade de aplicação do direito tributário deve ser assegurado pela ação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

## 8.2 O efeito de orientação dos textos legais

É preciso considerar que a atuação do Poder Legislativo<sup>419</sup> na produção de leis tributárias e administrativo-tributárias mais que nunca transcende os seus

---

<sup>418</sup> “Sería posible cuestionar, en primer lugar, si al concepto de derecho publico subjetivo deve otorgársele algún valor próprio, puesto que la Administración ya está obligada, em virtud de su vinculación al Derecho, a observar y aplicar las leyes, de manera que el derecho subjetivo no supondría para el ciudadano nada más ni nada nuevo respecto de lo que y ale está garantizado desde un punto de vista del Derecho objetivo. No obstante, un análisis más detallado al respecto muestra que el derecho subjetivo impregna de un modo decisivo las relaciones entre el Estado y los ciudadanos. El derecho subjetivo pone de relieve el valor de la dignidade humana y de los derechos de la personalidad del ser humano, constitucionalmente garantizados (...). Reconoce al individuo como sujeto de Derecho y le otorga, con ello, la posibilidad de actuar autonomamente frente al Estado, así como de exigirle el cumplimiento de aquellas normas que le conciernen. Sin derechos propios, el individuo quedaría reducido a la mera condición de súbdito, de simple objeto – y no sujeto – de la actuación estatal. La garantía de derechos subjetivos es, por tanto, una de las condiciones esenciales para la existencia de una forma de Estado liberal, democrático y social de Derecho. (...)

“La significación práctica del derecho público subjetivo radica en la posibilidad de su exhibibilidad ante los Tribunales” (MAURER, Hartmut. *Derecho administrativo – Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011. (tradução), p. 194).

<sup>419</sup> “O Estado de Direito se faz exigente não somente de uma legalidade formal, mas de uma legitimidade plena de democracia participativa, que se reflete tanto nas relações da Administração Tributária com os cidadãos-contribuintes, assim como no vínculo existente entre o agente público e o Estado. Enfim, o particular, verdadeiro cidadão, investe-se de direito subjetivos públicos, direitos fundamentais garantidos pela Constituição, que se pode sustentar em relações jurídicas com o Estado, não mais em relações de poder. E essa nova posição de sujeito na democracia contemporânea altera a posição não apenas do contribuinte nas relações tributárias, exigindo uma nova Administração mais negociada e participativa dos tributos, como ainda beneficia o servidor (ele também cidadão) no exercício da função pública de cobrança de tributos e nas suas relações com o Estado.” (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 464).

fundamentais aspectos de legitimidade democrática e de certeza do direito, mas deve ser também consciente em relação ao seu efeito de orientação e do seu papel de fornecer critérios seguros de decidibilidade para os aplicadores das leis tributárias, sejam eles os particulares, sejam os agentes fazendários no exercício de controle da sua atuação<sup>420</sup>.

Em qualquer modelo administrativo de aplicação do direito, a clareza, racionalidade e acessibilidade ao conteúdo dos textos legais é imprescindível do ponto de vista dos cidadãos, como forma de previsibilidade das consequências jurídicas de suas ações e como parâmetro de controle da atuação de agentes administrativos. Como afirma César Garcia Novoa: “*Una de las más elementales expresiones de la seguridad jurídica es la exigencia de que la norma positiva, correctamente formulada desde la perspectiva formal, sea clara*”.<sup>421</sup>

Em um modelo administrativo-tributário descentralizado que envolve cidadãos e empresas como colaboradores e aplicadores do direito esse efeito de orientação da lei ganha contornos de primazia,<sup>422</sup> tendo em vista que é pressuposto lógico do cumprimento do dever de aplicar normas – tributárias e administrativo-tributárias – o acesso à sua racionalidade e inteligibilidade.<sup>423</sup>

---

<sup>420</sup> “O que está em causa é o processo que conduz à decisão que vai ser tomada [no processo de aplicação do direito tributário] e quais são os fundamentos que serviram de base a esse processo decisório: a perspectiva tipificante começa por ter lugar na técnica de previsão legal de primeira linha, ou seja, na norma que vem criar o regime geral de determinado caso” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 137).

<sup>421</sup> NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 147.

<sup>422</sup> Nesse sentido, vide Lapatzka: “Tal y como se há llevado hasta ahora a la práctica en nuestro país, la privatización de la gestión tributaria plantea, en mi opinión, dos problemas generales fundamentales. (...) En primer lugar. Si los administrados deben liquidar los tributos, deben comprender las normas a aplicar. La necesidad, siempre sentida, de un Derecho tributario conciso, claro, sencillo y coherente se torna necesidad perentoria y urgente” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 86); Vejamos também o comentário de Cesar Garcia Novoa: “Se respetará la técnica legislativa en tanto las normas se acomoden a unas reglas de producción destinadas a que las instituciones jurídicas y los mandatos legales puedan ser conocidos y comprendidos por sus destinatários. Ello es especialmente importante en un sector del ordenamiento como el tributario, caracterizado, como ya hemos reiterado, por la imposición de concretas obligaciones de hacer a los ciudadanos (...)” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 152-153).

<sup>423</sup> Sobre o tema, Heleno Taveira Tôres comenta: “Do princípio da publicidade das normas tributárias decorre o de acessibilidade. Geralmente, a publicidade das leis é o marco que define o início da vigência ou da contagem de prazo para este efeito. A máxima tornada ‘axioma’ do direito positivo de que a ninguém é dado ignorar a lei (*nemo legem ignorare consetur*) consiste em exigência que só pode aperfeiçoar-se pela acessibilidade plena aos textos jurídicos, ademais da cognição dos conteúdos, apreensível pela clareza e precisão (inteligibilidade)” (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 254). Richard Bird observa, ainda, que a complexidade e dificuldade de compreensão sobre as suas obrigações e deveres dificulta o seu cumprimento

Apesar de que a clareza normativa pode ser apreendida como um fator subjetivo, alguns fatores colaboram objetivamente para a sua clareza, enquanto adiantamento dos critérios decisórios para a sua aplicação. Outros fatores denunciam uma objetiva falta de clareza dos textos normativos, como as controvérsias e a multiplicidade de interpretações possíveis a respeito de seu conteúdo, especialmente quando manifestada em decisões proferidas por agentes administrativos que ocupam posições hierárquicas equivalentes nos quadros da Administração pública ou no caso de divergência jurisprudencial a seu respeito.

César Garcia Novoa afirma que a previsão normativa geral e abstrata é o núcleo básico da segurança jurídica por meio do direito, mas que esse fator só se concretiza se forem postos “bons dispositivos normativos” no ordenamento. O autor menciona que é difícil afirmar objetivamente sobre a qualidade da previsão normativa abstrata, mas defende a utilização de técnica legislativa como uma ferramenta para a sua produção e, inclusive, como parâmetro para a verificação da constitucionalidade das leis.<sup>424</sup>

Novoa apresenta dois aspectos básicos em que deve assentar-se a técnica legislativa para que as leis promovam o efeito de segurança jurídica de orientação: o primeiro diz respeito à terminologia utilizada pelo legislador, e o segundo trata da uniformidade normativa.<sup>425</sup> Em relação ao primeiro aspecto, observa a necessidade do emprego de precisão terminológica, no sentido de que os termos utilizados nos textos normativos sejam coerentes com as categorias jurídicas que eles disciplinam.”<sup>426</sup>

---

voluntário: “Voluntary compliance may not work well when taxpayers find it hard to figure out their obligations correctly and withholding (and its verification) becomes difficult when the tax base is ill-defined or when there are many exemptions and deductions” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. In *Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 32. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

<sup>424</sup> “Lo cierto es que se suelen manejar unos parámetros de ordenación de la producción normativa, que se resumen en lo que se conoce por técnica legislativa. De esta manera, la llamada técnica legislativa, considerada por algunos autores, especialmente en Alemania, como una ciencia de la forma de las leyes, acaba por configurarse como exigencia material de la constitucionalidad de las normas” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 152).

<sup>425</sup> “Esta exigencia de una depuración técnica en la producción normativa como base de una seguridad jurídica “a través del Derecho” debe proyectarse respecto a dos realidades concretas; con relación a los términos que el legislador emplea para denominar las instituciones jurídicas y respecto a las unidades normativas (especialmente legislativas) que componen el ordenamiento jurídico” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 153).

<sup>426</sup> “Un fator essencial al que se le viene prestando creciente interés en cuanto posible generador de incertidumbre es el de la precisión terminología y conceptual o uso correcto de los términos jurídicos, o lo que es lo mismo, al dato de que el nomen iuris utilizado en las normas jurídicas sea consecuente con la

Tendo em vista a necessidade de que os textos legais efetivamente produzam um efeito de orientação para o seu aplicador, a legalidade, por meio do seu corolário princípio da especificação conceitual, determina a seleção pelo legislador, especialmente em matérias sujeitas à legalidade como é a tributária, de conceitos claros e determinados na construção de hipóteses de incidência normativa.<sup>427</sup>

É a partir da identificação dos critérios estabelecidos na norma abstrata que se produzirá a incidência normativa, e esses critérios, para conferirem segurança, devem ser apresentados de modo a que claramente se possa relacionar conceitos e classes jurídicas aos eventos da vida,<sup>428</sup> a fim de formalizá-los em linguagem jurídica (do ponto de vista semântico) para fins de sua juridicização. O mesmo se diga em relação às normas que permitem a identificação do agente competente e dos procedimentos administrativos previstos pelo ordenamento jurídico para a formalização de cada conceito/espécie de fato e para a imputação de suas respectivas consequências jurídicas.

Em outras palavras, a conceituação jurídica de um fato da vida, em um sistema de direito positivo, onde os valores ínsitos à segurança jurídica e à vinculação à lei são imanentes como no direito tributário, é condição para a precisa identificação dos regimes jurídicos aos quais aquele fato deve estar sujeito, tanto de um ponto de vista tributário em sentido estrito quanto de um ponto de vista administrativo-tributário.

---

categoria jurídica que tales normas disciplinan” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 153).

<sup>427</sup> Aborda o tema Misabel Derzi: “Como já deixamos claro, para nós a Ciência do Direito comporta o método tipológico em certas áreas ou tende ao classificatório, em outras, tudo a depender dos princípios e valores dominantes em cada uma delas. Onde se quer fazer progredir a autonomia privada e o estímulo ao tráfego negocial, reina o método tipológico como o mais adequado, pois a lei manda acolher as formas fluidas e transitivas, criadas pelos agentes econômicos. (...)”

Mas onde prevalece a segurança jurídica, o método tipológico tende a ser afastado, para se passar ao domínio dos conceitos, à subsunção e ao modo de raciocinar binário ou/ou. É o que ocorre no domínio dos direitos reais, do direito cambiário, das sucessões... Ou no domínio do Direito Penal ou Tributário” (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 133).

<sup>428</sup> A atividade de relacionar conceitos hipotéticos e conceitos formulados a partir de fatos concretos é pressuposta no ato de subsunção normativa. Aborda o tema Eurico Diniz Santi: “Assim, coincidindo o conceito da norma (hipótese normativa) sobre o conceito do fato (enunciação do suporte fático), da coincidência entre ambos surge, então o fato jurídico. Subsunção é, pois, a parte da incidência que efetua a operação lógica entre estes conceitos; incidência, a globalização desde fenômeno que aproxima, demarca, liga e vincula conceitos; produzindo como resultado, o fato juridicizado” (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010, p. 52). Conforme já comentamos neste trabalho, o processo de subsunção não é puramente lógico e envolve atos de decisão por parte do intérprete; no entanto, a clareza da norma a ser aplicada se traduz pela clareza dos critérios de decidibilidade que o seu formulador decidiu por nela fixar.



Os critérios materiais, por exemplo, de normas de incidência identificam-se por meio de conceitos como “renda”, “mercadoria”, “industrialização”, que devem ser claramente definidos por leis, sob pena de imprecisão na atividade de decidir se um determinado fato é ou não tributável segundo o regime previsto para aquela hipótese fática/conceito – regime que pode ser tributário em sentido estrito ou administrativo-tributário.

Devemos salientar que, ainda que todos os conceitos guardem margem de variação em sua interpretação e decisão, é possível que a lei cumpra o seu efeito de orientação pela antecipação de critérios decisórios a serem utilizados pelo seu aplicador e especialmente pela utilização coerente de conceitos em diferentes contextos normativos, inclusive de outros sistemas jurídicos como o de direito civil, por exemplo – ainda que para conferir-lhes consequências jurídicas peculiares como autoriza o art. 109 do Código Tributário Nacional.

Observemos que a falta de clareza e a confusão conceitual em normas tributárias em sentido estrito impactam diretamente a atividade administrativa de sua aplicação a fatos concretos.

Da utilização de conceitos vagos, indeterminados ou de modo incoerente nos textos legislativos em matéria tributária pode ocorrer, como já vimos, uma indevida delegação às autoridades administrativas para decidir sobre o seu alcance, o que é vedado pelo princípio da legalidade. Tal cenário resta agravado quando há a opção legislativa por modelos administrativo-tributários em que o papel da Administração Pública na constituição dos créditos tributários é, normalmente, extraordinário, e se verifica apenas em sede de controle da atividade dos particulares, no curso de fiscalizações.

Nesse contexto, se não houver uma prévia orientação administrativa em relação à determinada matéria, a primeira decisão<sup>429</sup> sobre o alcance de um conceito legal será a do particular, e os agentes administrativos que controlarão a sua atividade somente decidirão sobre o mesmo tema *a posteriori* – muitas vezes anos depois, quando já há avançados debates sobre o tema –, podendo vir a sancionar os particulares por decisões que foram obrigados a tomar aprioristicamente apenas por divergirem de seu conteúdo.

---

<sup>429</sup> “Toda indeterminação legal implica falta de vinculação e, pois, juízo discricionário por parte do intérprete e do aplicador” (BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 179).

Essa possibilidade de um indivíduo vir a ser sancionado em virtude de ato de decisão (aplicação do direito) que foi obrigado a praticar sem que lhe fossem asseguradas as condições para agir de outro modo configura um verdadeiro absurdo jurídico que afronta diretamente diversos direitos fundamentais do cidadão, inclusive aquele que protege a sua dignidade.

Por essa razão, todos os meios para que critérios seguros de interpretação do direito sejam apresentados aos particulares previamente à sua atividade de aplicação devem ser implementados, a começar pela especificação conceitual e clareza dos textos legais.

César Garcia Novoa aponta como segundo aspecto a ser observado por uma boa técnica a unidade legislativa, no sentido de que conteúdo das leis seja homogêneo e completo, ou seja, que as leis tratem de temas específicos e coerentes e que cada tema a ser objeto de normatização seja tratado de maneira completa em um diploma legal. Ou autor ainda fala sobre a adequação dos títulos utilizados pelas leis em relação aos tópicos que nela se apresentam como forma de facilitar o acesso ao seu conteúdo.<sup>430</sup>

Em consonância com essa demanda de técnica legislativa, no Brasil, a Lei complementar 95/98, em conformidade com o que estabelece o artigo 59, parágrafo único,<sup>431</sup> da Constituição Federal, “dispõe sobre a elaboração a redação e alteração e a consolidação das leis”, como se depreende de sua introdução.

Essa lei estabelece em detalhes parâmetros de uniformidade e coerência na apresentação dos textos legislativos. Em seu capítulo II, trata das “técnicas de elaboração, redação e alteração das leis”, e em seu artigo 7º, assim determina:

---

<sup>430</sup> “Un segundo requisito fundamental a la hora de predicar una buena técnica jurídico tributária que contribuya a consolidar un ordenamiento seguro es que exista una adecuada identificación de las normas tributarias en el conjunto del ordenamiento jurídico. Estamos ante outra cuestión que ha sido objeto de reiterado interés por la teoría de la ‘técnica legislativa’. Y ello, porque una correcta identificación de la norma, que formalmente tendrá lugar a través de un título que sea realmente representativo de su contenido, será consecuencia de un contenido también correcto. Como dice Salvador Coderch, no hay ‘un buen título para un mal contenido’. Esto es, la facilidad de identificación de una norma será consecuencia, fundamentalmente, de un contenido material homogéneo y completo. Y será también deseable que se cumpla la regla de que para cada objeto exista una ley, de forma que se eviten los productos legislativos caracterizados por la heterogeneidad de contenidos, que provocan opacidad y dificultad de comprensión” (NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 159).

<sup>431</sup> Constituição Federal, artigo 59, parágrafo único: “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II - a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

Esse disposto legal reflete claramente o anseio de Novoa e a necessidade de que haja unidade e logicidade na apresentação dos textos legislativos.

Interessante notar que os dois aspectos apresentados pelo autor para uma boa técnica, quais sejam, a clareza do texto e a unidade legislativa foram considerados no referido art. 7º e no art. 11 da Lei Complementar 95/98, por meio dos dois incisos de seu art. 11.

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

b) usar frases curtas e concisas;

c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;

d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;

e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;

d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;

e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;

f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto;

g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões 'anterior', 'seguinte' ou equivalentes;

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

A Lei Complementar 95/98 apresenta, portanto, determinações detalhadas que devem ser observadas pelos Poderes Legislativos de todos os entes federados na produção de textos legais, como também pelos Poderes Executivos no exercício de sua competência normativa.

Observamos, no entanto, que, especialmente no que diz respeito ao art. 7º, mas não só, essas determinações muitas vezes deixam de ser observadas na prática, sendo recorrente encontrar leis tributárias que tratam de diversas matérias nada ou pouco relacionadas e, ao mesmo tempo, diversas leis que tratam esparsamente da mesma matéria.

Em relação à terminologia utilizada nos textos legislativos, também não se constata uma observância cuidadosa da Lei 95/98 relativamente à sua clareza e coerência.

Veremos em capítulo subsequente que os defeitos nos textos legais que, em desatendimento aos preceitos dos referidos dispositivos legais, ensejem excessiva dificuldade de inteligibilidade e acesso a seu conteúdo verificada em sede de controles de validade de normas abstratas, ou de normas concretas com base neles produzidos, podem ser motivo para o afastamento da incidência de tributos, de deveres administrativos ou de sanções neles defeituosamente previstas.

### **8.3 O dever de orientação da Administração Pública Tributária**

A segurança jurídica, enquanto certeza do direito não se vê garantida apenas com a legalidade quando houver uma multiplicidade de textos legais que se entrecruzam e se sobrepõem, má técnica legislativa, utilização de conceitos

indeterminados, e também em virtude de que todo texto legal é passível de interpretações diversas.<sup>432</sup> Por esses e outros motivos a mera existência de lei pode não garantir a inteligibilidade e a previsibilidade do direito.

Assim sendo, postas as leis, especialmente diante do modelo administrativo colaborativo, nasce o dever da Administração Pública de orientar<sup>433</sup> os particulares a respeito da sua aplicação, seja do ponto de vista procedimental para o cumprimento de seus deveres administrativos, seja a respeito dos critérios interpretativos que devem ser adotados como parâmetro para as suas decisões em sede de aplicação de normas de incidência tributária.<sup>434</sup>

Por meio do cumprimento desse dever de orientação<sup>435</sup> devem ser fornecidas as condições para os particulares interpretarem o direito de modo uniforme,

---

<sup>432</sup> “Una absoluta seguridad en la previsión sólo se daría si existiese una invariabilidad en la interpretación, esto es, si la interpretación resultase fijada de una vez por todas, lo cual resulta inconcebible” (NOVOA, Cesar García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 83).

<sup>433</sup> Saldanha Sanches comenta o aumento de orientações administrativas para os particulares no modelo cooperativo de aplicação da lei fiscal do ordenamento jurídico português: “A tendência (...) para a descentralização da decisão administrativa em matéria fiscal, não só quanto a decisões que consubstanciam o aspecto tradicional da aplicação da lei fiscal e a definição das obrigações de prestação monetária, mas também actualmente na definição dos deveres de cooperação dos contribuintes, tem levado à multiplicação de orientações administrativas destinadas a pré-determinar tais decisões.

“É um tipo de actuação com fortes tradições na Administração fiscal. Desde há longos anos que a suas estruturas centrais têm vido a tomar posição sobre questões controversas, por meio de orientações com alcance geral dentro da hierarquia administrativa. As mudanças neste método de gestão fiscal estão apenas nos destinatários – pois tal como sucede com as normas de cuja aplicação tratam, elas tendem cada vez mais a conter orientações sobre os comportamentos que deverão ter os particulares – e no número destas orientações. Em vez de documentos internos da Administração com efeitos indirectos sobre os particulares, passam a dirigir-se directamente a estes, dispondo sobre os deveres que, na opinião da Administração, as leis lhes impõem. O que também contribui para as tornar muito mais numerosas” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 156-157).

<sup>434</sup> “De ahí que las interpretaciones oficiales restablezcan, em cuanto expresión del deber de asistencia e información, el equilibrio entre la Administración y los contribuyentes; un equilibrio que habría quedado roto como consecuencia de esa ‘privatización de la gestión tributaria’ y se habría de recomponer con vistas a favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incuestionable, por ello, es la conexión de esas informaciones contenidas en las interpretaciones oficiales sobre el sentido de las normas tributarias con la cláusula de Estado de Derecho (artículo 1.1 de la Constitución) y, más en concreto, con el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la misma norma fundamental). Por esta razón, junto a los mecanismos informales de información, el contribuyente necesita conocer también los criterios interpretativos sostenidos por la Administración tributaria en disposiciones de carácter general y em constestaciones a consultas” (CALLE, Enrique Ortiz. La distribución de competencias interpretativas de la administración tributaria del Estado en la nueva ley general tributaria. In GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana (coord.); GARCÍA, Eusebio Gonzáles (coord.); MASSANET, Juan Ramallo (coord.), STERLING, Ana Yábar (coord.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, P. 365).

<sup>435</sup> Vale anotar que a definição expressa desse dever de orientação por meio de Lei Complementar vinculante para as três esferas da federação seria muito útil para reforçar o seu escopo. O Projeto de lei 2257/de 2011, voltado à instituição de um código de defesa do contribuinte em âmbito nacional, traz alguns dispositivos interessantes nesse sentido. Vejamos, por exemplo,: “Art. 2º São objetivos do presente Código: I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria,

tanto para evitar erros e sanções tributárias, como para fomentar um estado de confiança numa arrecadação tributária isonômica.

Como já foi visto, é preciso considerar que para as empresas, por exemplo, responsáveis pelo maior volume de arrecadação tributária no país, não é possível conhecer o modo como os seus concorrentes interpretam a lei tributária. Assim, a confiança na concretização da isonomia e da livre concorrência exige absoluta transparência dos órgãos fazendários em relação aos critérios interpretativos que adotam, como imperativo não só de certeza jurídica, mas de garantia de uniformidade da atividade e das decisões de uma infinidade de intérpretes qualificados do direito.

Saldanha Sanches observa a potencial insegurança jurídica gerada nos momentos de alterações legislativas quando a Administração Pública ainda não assumiu posições interpretativas e defende que “A segurança jurídica enquanto conhecimento do Direito vigente tem assim como instrumento a divulgação daquilo que a Administração considera como sendo o Direito vigente, auto-viceando-se desta forma (...)”<sup>436</sup>.

A divulgação de orientações para a aplicação de normas tributárias deve se dar segundo a competência normativa de cada ente federado, com a edição de regulamentos legislativos e de outros atos infralegais que possuam o condão de fixar de modo claro os procedimentos administrativos e critérios interpretativos que devem ser observados para a documentação de fatos jurídico-tributários e para a produção e o cumprimento de normas individuais e concretas a serem introduzidas no ordenamento por meio de declarações de tributos.<sup>437</sup>

---

visando a fornecer aos entes federados os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições; (...) V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes; (...) Art. 4º São direitos do contribuinte: (...) VIII - a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;”

<sup>436</sup> “As novas leis exigem sempre um determinado período de tempo para que as suas iniciais disposições se condensem numa rede de conceitos e de práticas administrativas que estabeleçam uma relação estável entre a maior parte dos casos e os textos legais. E é precisamente nessa época que existe uma maior insegurança para o planejamento fiscal, uma vez que a Administração ainda não se auto-vinculou a esta ou àquela posição.

“A segurança jurídica enquanto conhecimento do Direito vigente tem assim como instrumento a divulgação daquilo que a Administração considera como sendo o Direito vigente, auto-viceando-se desta forma e garantindo, até nova tomada de posição ou até ao aparecimento de um pronunciamento judicial divergente, que assim vai actuar” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 167).

<sup>437</sup> Luiz Roberto Peroba relembra, nesse sentido, a utilidade e a importância dos antigos Pareceres Normativos que costumavam ser expedidos pela Receita Federal do Brasil: “Antes da promulgação da Constituição de 1988 – sobretudo a partir da década de 1970 – a postura da administração fiscal em relação aos contribuintes nos traz exemplos positivos no estabelecimento de uma relação transparente entre eles.

No que diz respeito à Administração Pública, esse dever de orientação está em consonância com os princípios estabelecidos no art. 37 da Constituição Federal,<sup>438</sup> especialmente os da moralidade, publicidade e eficiência, com as determinações do inciso II do §3º<sup>439</sup> desse mesmo artigo e do art. 5º, XXXIII,<sup>440</sup> com os princípios e direitos do administrado estabelecidos pelos artigos 2º e 3º da Lei 9.784/99,<sup>441</sup> e resta também fortalecido com a chamada Lei de Acesso à Informação, Lei 12.527 de 2011.<sup>442</sup>

---

“Ironicamente, no momento em que o Brasil vivia o ápice de um período ditatorial – em que grande parte das relações políticas, legislativas e sociais pautavam-se pela obscuridade – encontramos certas práticas do fisco, hoje descontinuadas, que em muito contribuía para a estabilidade de suas relações com o contribuinte.

“Como exemplo, citamos a rotineira emissão de Pareceres Normativos, divulgados pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (...).

“Nos Pareceres Normativos CST, a Receita Federal tratava de temas específicos, de forma prática e exaustiva, esclarecendo aos contribuintes a sua interpretação acerca das discussões tributárias relevantes. Consequentemente, os contribuintes sabiam de antemão se a sua forma de aplicar o direito tributário contrariava ou não àquela que a administração pública entendia como correta” (PEROBA, Luiz Roberto. *Transparência e relação entre fisco e contribuinte. In SANTI, Eurico Marcos Diniz [et al.] (coord.). Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 319-320).

<sup>438</sup> Constituição Federal, artigo 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

<sup>439</sup> Constituição Federal, artigo 37, §3º: “§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII.”

<sup>440</sup> Constituição Federal, artigo 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: (...)

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;”

<sup>441</sup> Lei 9.784/99, artigo 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.

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações; II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles



O artigo 3º da Lei 9.784/99, em seu inciso I, apresenta como direito dos administrados “ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações”.

Conforme anuncia Saldanha Sanches, “a orientação administrativa vai preencher o espaço que a previsão legal não ocupou, concretizando as orientações fundamentais da norma, criando as regras de funcionamento e aplicação, porventura demasiado minuciosas para deverem estar contidas num texto legal” e, assim, ela confere segurança jurídica “ao preencher a relativa abertura da pré-determinação legal”, e possibilita ao contribuinte “a escolha antecipada de um comportamento: acatamento da orientação administrativa ou impugnação dos actos dela resultante.”<sup>443</sup>

Naturalmente, para cumprirem com essa função devem os atos normativos da Administração Tributária na sua missão de dar “fiel execução” às leis possuir redação clara do ponto de vista da seleção terminológica e da apresentação de seus textos de modo uniforme e lógico, observando as mesmas diretrizes da Lei Complementar 95/98 para os textos legais, inclusive a de que cada texto normativo deve tratar inteiramente de matérias relacionadas à apuração, informação e recolhimento de cada tributo, individualmente.

---

contidos e conhecer as decisões proferidas; III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.”

<sup>442</sup> Em relação à Lei 12.527 de 2011, vide especialmente os seguintes artigos: “Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; V - desenvolvimento do controle social da administração pública; (...) Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. (...) V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade; Art. 9º O acesso a informações públicas será assegurado mediante: I - criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas para: a) atender e orientar o público quanto ao acesso a informações; b) informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; c) protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações; e II - realização de audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação; (...) Art. 21. Não poderá ser negado acesso à informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais. (...)”

<sup>443</sup> SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 166

Além disso, o teor desses atos normativos, como já adiantamos, devem detalhar conteúdos legais<sup>444</sup> em todos os aspectos necessários para o seu correto manejo nos atos de sua aplicação, inclusive fixando e esclarecendo critérios interpretativos sobre os conceitos utilizados nos textos legais.

A Lei Complementar 95/08 ainda determina a compilação desses atos normativos pelos Poderes Executivos dos entes federados:

Art. 16. Os órgãos diretamente subordinados à Presidência da República e os Ministérios, assim como as entidades da administração indireta, adotarão, em prazo estabelecido em decreto, as providências necessárias para, observado, no que couber, o procedimento a que se refere o art. 14, ser efetuada a triagem, o exame e a consolidação dos decretos de conteúdo normativo e geral e demais atos normativos inferiores em vigor, vinculados às respectivas áreas de competência, remetendo os textos consolidados à Presidência da República, que os examinará e reunirá em coletâneas, para posterior publicação.

Art. 17. O Poder Executivo, até cento e oitenta dias do início do primeiro ano do mandato presidencial, promoverá a atualização das coletâneas a que se refere o artigo anterior, incorporando aos textos que as integram os decretos e atos de conteúdo normativo e geral editados no último quadriênio.

A essas diretrizes e também consolidando o direito de orientação dos particulares para a aplicação do direito, deve ser acrescentado o artigo 212 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

---

<sup>444</sup> “Para a regulamentação tributária cumprir os seus objetivos, esta precisa ser dotada de maior precisão, abordando uma situação intermediária entre os extremos da abstração da lei e da concretude inerente à aplicação da lei em um caso específico” (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, p. 67).

Também este dispositivo, cuja diretriz é bastante evidente, não vem sendo observado pelos entes federados que não efetuam a consolidação legislativa relativa a cada tributo conforme a exigência do Código Tributário Nacional.

Reconhecemos que a tarefa de elaborar e consolidar leis tributárias em um sistema que já apresenta um alto grau de complexidade, como o brasileiro não é tarefa fácil; no entanto se os Poderes Executivos dos entes federados não se desincumbem dessa função que lhes foi designada por lei, além da própria insegurança dos particulares-colaboradores pela inacessibilidade ou dificuldade de acesso ao conteúdo das leis, há consequência ainda mais grave, uma vez que se fomenta um estado de insegurança jurídica pela falta de confiança na legalidade como instrumento de condicionamento da atividade estatal.

No nosso ordenamento jurídico, como vimos, está positivado o direito à orientação por meio de atribuição de dever de orientação aos órgãos dos Poderes Executivos e aos próprios Poderes Legislativos dos entes federados, no que guarda consonância com a necessidade de fomento de uma relação colaborativa em sentido amplo entre o Estado e os particulares a favor da arrecadação tributária e de sua conformidade com valores constitucionais.

A consolidação desse tipo de relação de cooperação em duas vias certamente configura uma forma de concretizar valores como a cidadania<sup>445</sup>, a solidariedade<sup>446</sup> e o desenvolvimento nacional<sup>447</sup>.

Neste sentido, Misabel Derzi comenta sobre o dever de colaboração das Fazendas Públicas com os contribuintes para auxiliar “no cumprimento fiel e simplificado de seus deveres tributários, quer por meio de contínuos esclarecimentos, informações, mas ainda por meio da simplificação das leis, procedimentalização dos atos de fiscalização.” A autora comenta que esses deveres devem ser concebidos no contexto da transformação causada nas relações administrativas, contemporaneamente, por “valores como democracia, ética, deveres de informação e de colaboração”<sup>448</sup>

---

<sup>445</sup> Constituição Federal, artigo 1º, II.

<sup>446</sup> Constituição Federal, artigo 3º, I.

<sup>447</sup> Constituição Federal, artigo 3º, II.

<sup>448</sup> E continua a autora: “Em contrapartida, avultam, de forma gigantesca, jamais vista em período anterior, o rol dos deveres de colaboração do contribuinte. Informações de toda natureza, escriturações cada vez mais

Importa observar que a Administração Tributária ao emitir atos normativos, além do seu efeito de organização e uniformização da atividade administrativa e de orientação para os aplicadores da lei, fomenta um estado de segurança jurídica pela estabilização de posições interpretativas, que criam expectativas de estabilidade de posições a serem protegidas.

Além disso, a publicidade de critérios interpretativos adotados pela Administração Pública permite aos particulares, se for o caso, questionar a sua validade em abstrato, por meio de canais de diálogo que podem e devem ser criados pelos órgãos fazendários, ou até mesmo de medidas judiciais com o objetivo de afastar normas e atos interpretativos ou procedimentais da Administração Pública que possam ser considerados ilegais, ou por qualquer motivo inválidos.

O diálogo entre a Administração Pública e a sociedade, especialmente quando prévio à incidência de novas regras, é salutar e pode contribuir para a construção de uma relação de confiança mútua e de melhoria dos modelos administrativos, atendendo ao princípio da eficiência da administração.<sup>449</sup>

Será, inclusive, mais aprofundado adiante o fato de que, se demonstrada a impossibilidade ou a excessiva dificuldade dos particulares em conhecerem previamente os critérios interpretativos que venham a ser adotados pela Administração Tributária para afastar a validade de sua atividade de constituição de créditos tributários, o conteúdo deste ato de controle (lançamento de ofício) deverá ser questionado.

Além da edição de normas infralegais propriamente ditas, outra forma bastante louvável de cumprimento pela Administração Tributária do seu dever de orientação e, ao mesmo tempo, de uma atuação colaborativa com a sociedade, é a

---

pormenorizadas, documentação fiscal exigente, declarações contínuas, tolerância a repetidas exhibições, solicitações e exigências fiscais sem fim... e de Fazendas Públicas diversas. O custo das obrigações acessórias e das laterais é elevadíssimo. A dependência dos cidadãos-contribuintes em relação ao Estado é máxima e as obrigações, de alta complexidade. A peculiaridade que, aqui, se deve registrar de plano resulta do fato de que todos estes deveres, 'laterais' ou acessórios, não podem ser presumidos, ou deduzidos implicitamente; são decorrentes de lei, assim como as sanções, que lhes são consequentes. Erros e omissões do contribuinte, dolosos ou não, acarretam pesados encargos financeiros. A fraude e a sonegação, ademais, configuram crimes" (DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458).

<sup>449</sup> A Receita Federal do Brasil tem realizado práticas elogiosas no sentido de fomentar o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias, como depreendemos dos documentos que publicou em 2015 e 2016, os já citados "Plano Anual da Fiscalização". Nesses documentos é divulgada, dentre outros, a indicação das principais operações empresariais que estarão no foco da fiscalização no ano que se inicia, que também funciona como orientação aos particulares sobre interpretações do direito que não serão admitidas.

realização de campanhas educativas e de manuais informativos a respeito das normas tributárias e administrativo-tributárias vigentes.

Nesse sentido, já há muitos anos a Receita Federal do Brasil publica o chamado “Perguntão”, ou manual de perguntas e respostas a respeito do Imposto sobre a Renda da pessoa física e da pessoa jurídica.

É verdade que esses manuais são normalmente publicados posteriormente ao início dos exercícios fiscais a que se referem e são dirigidos para orientar a produção e a entrega de declarações no ano subsequente. Nessa ocasião, boa parte dos fatos econômicos a que aludem as normas tributárias já foram realizados e documentados, conforme o entendimento das pessoas físicas e jurídicas e, portanto, seria preferível que fossem publicados antes do início de cada exercício fiscal, principalmente no caso de mudanças de regras relevantes em relação ao ano anterior.

O *site* da Receita Federal do Brasil na *internet* também possui uma página<sup>450</sup> com bastante informação e orientações que devem ser observadas pelos particulares em relação a diversas matérias, como declarações e demonstrativos a serem produzidos e entregues pelos contribuintes, exigências para o gozo de isenções, para a obtenção de ressarcimento, compensações de regimes especiais tributários, etc.

Algumas das orientações e informações apresentadas são bastante detalhadas, enquanto outras são mais sintéticas e superficiais; no entanto, a iniciativa de publicá-las é muito bem-vinda e configura o cumprimento de parte de seu dever de orientação aos contribuintes, e de transparência, moralidade e eficiência no exercício de sua função.

Outro exemplo dessa prática verificamos, atualmente, com a publicação pela Subsecretaria de Fiscalização e Subsecretaria de Tributação e Contencioso em 01/04/2016,<sup>451</sup> de manual nos mesmos moldes de perguntas e respostas voltado ao esclarecimento sobre as regras da chamada Lei de Repatriamento, Lei nº 13.254/16, que institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

---

<sup>450</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Página de orientação tributária Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria> (último acesso em 05/11/16, às 21h27).

<sup>451</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Perguntas e respostas DERCAT. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat> (último acesso em 15/11/16, às 18h02).

Naturalmente, a edição de manual nesses moldes não exime a Administração Tributária de editar atos normativos propriamente ditos, mas deve-se atribuir a esse tipo de publicações efeito semelhante ao de atos normativos para que eles possam efetivamente configurar cumprimento do seu dever de orientação e promover segurança jurídica aos particulares. Assim, o teor de tais publicações deve ser absolutamente vinculante para todos os agentes administrativos, que em nenhuma hipótese poderão exigir dos particulares condutas diferentes das que lhes foram comunicadas como devidas por qualquer meio ou mídia produzida pela Administração Tributária.

Outra iniciativa elogiosa da Receita Federal do Brasil é a publicação, nos últimos anos, do já mencionado Plano Anual de Fiscalização<sup>452</sup> que, além de outras informações relevantes, inclusive sobre a sua atuação em prol de um modelo mais colaborativo entre os particulares e os seus órgãos, são apresentadas as principais operações empresariais que estarão no foco da atenção dos agentes fiscais. Com essa informação, as empresas são incentivadas a corrigir espontaneamente eventuais situações de irregularidade.

#### **8.4 Consultas fiscais como instrumento de segurança jurídica e de orientação dos particulares**

No contexto dos modelos administrativo-tributários colaborativos, as consultas fiscais são um relevantíssimo instrumento para o cumprimento pela Administração Pública de seu dever de orientar os particulares no cumprimento de suas obrigações tributárias e deveres de colaboração.

Fundamentados no artigo 5º, incisos XXXIII e XXXIV, “a” da Constituição Federal,<sup>453</sup> os procedimentos de consulta fiscal constituem um canal de

---

<sup>452</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*.

Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf> (último acesso em 14/11/16, às 16h30).

<sup>453</sup> Kelly Faleiro em obra sobre o tema defende que o fundamento para as consultas fiscais seria o inciso XXXIII da Constituição Federal e não o inciso XXXIV, “a”, que estabelece o direito de petição (“são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”). Entendemos, no entanto que ambos os dispositivos convergem para fundamentar o direito à consulta na medida em que ao lado do direito à informação o direito

comunicação entre particulares-colaboradores e Administração Tributária para a solução das dúvidas daqueles em relação à interpretação da legislação tributária.

Kelly Magalhães Faleiro, em obra dedicada ao assunto comenta que, especialmente diante da complexidade dos deveres atribuídos aos particulares, “quem deve cumprir os mandamentos da lei deve gozar de um mínimo de certeza em suas ações, evitando escolhas incorretas (inautênticas) e, por conseguinte, as sanções delas resultantes” e que assim, as consultas fiscais constituem importante instrumento de redução de toda essa complexidade, de neutralização da liberdade interpretativa da Administração quando da aplicação do direito e de garantia de previsibilidade da atuação estatal.”<sup>454</sup>

Como já foi visto, a aplicação do direito a uma situação concreta exige a interpretação e construção de sentido dos textos normativos, em cotejo com os fatos sociais a serem juridicizados.

Nesse processo interpretativo, podem surgir dúvidas, especialmente diante da complexidade das normas e da peculiaridade de fatos sociais numa sociedade complexa e em constante evolução. Essas dúvidas podem recair sobre a construção de critérios de regras-matrizes de incidência tributária para a aplicação de norma tributária em sentido estrito, ou sobre o cabimento, ou não, e de que modo, de certos procedimentos atribuídos aos particulares na forma de deveres de colaboração.

É certo que, quando a competência para aplicar o direito recai sobre os particulares, o ordenamento jurídico deve garantir o seu direito de orientação por meio de solução dessas dúvidas mediante a apresentação de consulta diante de órgãos preferencialmente especializados para o desempenho dessa função da Administração Tributária.

Os procedimentos de consulta fiscal tem início quando o particular protocola petição, em que deve constar a sua dúvida, com a indicação dos dispositivos legais ou normativos e a descrição detalhada dos fatos com potencial relevância tributária que a ensejam.

---

de petição pode ser invocado para a defesa do direito de orientação dos particulares (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 3 e 4).

<sup>454</sup> FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. XVI.

O final do procedimento se dará com a expedição da decisão da Administração Tributária que configura exercício de sua competência normativa e cumprimento de seu dever de orientação aos particulares.

É importante salientarmos que essa decisão introduz no ordenamento jurídico uma norma geral e abstrata, pois, apesar de dispor sobre situação específica, ela por si não cria relação jurídica concreta, mas apenas oferece elementos para a correta aplicação do direito mediante a qual serão estabelecidas normas individuais e concretas.<sup>455</sup>

Observemos que o cunho “geral” das normas expedidas por soluções de consulta advém do fato de que essas devem ser consideradas vinculantes para toda a Administração Pública, em relação não apenas ao consulente mas a qualquer particular<sup>456</sup>. Seria, afinal, flagrantemente atentatório à segurança jurídica e à boa-fé se um particular que, em seu ato de aplicação do direito utilizou critérios interpretativos oferecidos em solução de consulta, ainda que apresentada por terceiro, viesse a ter a sua interpretação tida como inválida.

Por essa mesma razão é dever da Administração tornar públicos os seus conteúdos de modo que eles possam contribuir para a segurança jurídica enquanto certeza do direito para todos os particulares.

Notemos que o fato de um particular manifestar dúvida a respeito do direito que deve aplicar é indicativo de que os textos normativos disponíveis não são suficientes para promover sobre os seus aplicadores o efeito de orientação. Essa falha, portanto, deve ser suprida assim que identificada, o que pode e deve ser feito por meio do

---

<sup>455</sup> “A dúvida que suscita a consulta fiscal impede a construção de sentido do enunciado prescritivo e, por seu turno, da norma jurídica. O conteúdo do dispositivo consultado, visto aqui como um ‘ato normativo’ regulamentar expedido pela autoridade administrativa, que introduz ‘norma complementar’ à legislação tributária (art. 100, I, do CTN).

“Importa ressaltar que a regra introduzida pelo ato administrativo de resposta não é uma regra de aplicação daquela que foi objeto da consulta. (...) A resposta à consulta não constitui a relação jurídica objeto da norma geral e abstrata, cujo sentido se buscou alcançar. A decisão permite que a norma geral e abstrata seja aplicada. Ela oferece um dado necessário à sua compreensão” (FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 97-98).

<sup>456</sup> Observemos que, no âmbito da Administração Tributária Federal este efeito geral das soluções de consulta é reconhecido na Instrução Normativa RFB nº 1464 de 2014 que estabelece: “Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.



exercício de competência normativa da Administração Pública, inclusive com a referida publicidade de suas soluções de consulta.

É importante observarmos que o instituto da consulta fiscal guarda em si o valor da certeza do direito inerente ao princípio da segurança jurídica. Para que se concretize esse valor, no entanto, é necessário que as consultas sejam respondidas em tempo compatível com o ritmo acelerado em que se desenvolvem as atividades sociais, empresariais e profissionais a que aludem as normas tributárias, o que deve ser assegurado pela fixação de prazos legais para estas respostas.

É fundamental, também, que os agentes responsáveis pelas respostas às consultas atuem de modo imparcial na interpretação do direito, e que não busquem fornecer apenas critérios interpretativos cuja aplicação favoreça a arrecadação tributária, mas critérios que sejam coerentes e voltados à concretização do valor arrecadação, em consonância com os demais valores do Sistema Constitucional Tributário.

Naturalmente, é preciso também que as normas introduzidas no ordenamento jurídico por meio de soluções de consulta sejam respeitadas e observadas pela Administração Tributária enquanto vigentes, e que sejam protegidas no âmbito dos processos administrativos e judiciais as expectativas advindas de sua observância.

É certo que a Administração Pública pode alterar os seus critérios interpretativos e modificar entendimentos anteriormente manifestados em soluções de consulta; no entanto, estes novos critérios somente poderão ser aplicados no futuro e de nenhum modo retroativamente, seja para penalizar os particulares que os adotaram, seja para exigir tributos em montante maior do que aquele que foi recolhido em conformidade com entendimento anterior, em conformidade com o que determina o artigo 146 do Código Tributário Nacional<sup>457</sup>.

Diante desse dispositivo, José Eduardo Soares de Melo comenta que apesar de que “a mudança de orientação constitui medida legítima”, ela não pode “prejudicar o universo dos contribuintes que adotavam o anterior procedimento, só

---

<sup>457</sup> Código Tributário Nacional, artigo 146: “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

podendo exigir-se a observância à nova diretriz fazendária relativamente a fatos tributários supervenientes.”<sup>458</sup>

Cabe ainda mencionar o aspecto da recorribilidade das decisões proferidas em soluções de consulta. De fato, como observa Kelly Magalhães,<sup>459</sup> tendo em vista que o seu escopo não é uma solução de litígio, o princípio do duplo grau de jurisdição estabelecido pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal não exige a previsão legal de instância recursal para as soluções de consulta, ficando a critério de cada ente federado, cria-las, ou não.<sup>460</sup>

Entretanto, a previsão de procedimentos que impliquem em um diálogo mais aprofundado entre particular e Administração em sede de consulta, inclusive por meio da previsão de recursos é, sem dúvida, salutar.

Precisamos ter em conta que a complexidade dos fatos sociais verificados em uma sociedade em franca evolução tecnológica, como a contemporânea, criam uma demanda de especialização e de entendimento a respeito da natureza e das características desses fatos pelos agentes fiscais. Nesse sentido, o fornecimento de informações e o diálogo com os particulares que atuam em setores específicos da economia e da vida em sociedade podem em muito favorecer o aperfeiçoamento e a qualidade das normas jurídicas, tanto em sua criação quando em sua aplicação.

De todo modo, observadas as referidas diretrizes, o instituto da consulta fiscal juntamente a campanhas de incentivo à sua utilização, certamente pode ser um grande aliado do Sistema Constitucional Tributário na promoção de segurança jurídica dos modelos administrativos colaborativos.<sup>461</sup>

---

<sup>458</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 39.

<sup>459</sup> FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 121.

<sup>460</sup> Naturalmente sempre será permitido ao particular questionar judicialmente o teor de soluções de consulta, tendo em vista o artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

<sup>461</sup> “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 do 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 permite.

Por isso, o foco no atendimento deve ser prioridade, para permitir o máximo de acessibilidade do contribuinte às informações tributárias e ao correto cumprimento das suas obrigações e deveres. Não se fala aqui do simples atendimento para cobrança de tributos, mas de segura garantia de acesso na solução de dúvidas, com difusão das leis ou atos normativos com clareza que permita máxima uniformidade e coerência (...)”

## **8.5 O efeito de orientação dos precedentes administrativos e judiciais e de sua estabilidade**

No exercício de sua função administrativa de constituição de fatos e de créditos tributários os particulares buscarão nas leis, nas normas infra-legais e nas orientações administrativas os critérios decisórios para a aplicação do direito tributário.

No entanto, quando tais fontes de critérios para a sua decisão se mostram ainda insuficientes, os particulares muitas vezes podem recorrer aos precedentes administrativos e judiciais para encontrar definições de conceitos jurídicos e outros parâmetros de interpretação.

Em virtude disso, e especialmente em um sistema jurídico complexo como é o de normas tributárias no Brasil, a segurança jurídica deve ser complementada pelo efeito de orientação dos precedentes, que somente pode ser promovido se houver qualidade dos textos jurídicos em que esses são versados e, principalmente, estabilidade de seus efeitos.

A qualidade dos textos que expõe decisões proferidas em julgamentos administrativos e judiciais verifica-se, do mesmo modo que ocorre com as normas legais e administrativas abstratas, por meio de uma precisão terminológica nelas empregada, assim como por sua coerência lógica e pela clara exposição dos fundamentos em que se assentam.

A sua estabilidade, por sua vez, se apresenta por meio de respeito aos precedentes em decisões proferidas sobre matérias similares e também pela uniformização da jurisprudência administrativa e judicial. Voltaremos mais adiante a este último aspecto, tendo em vista que ele se apresenta como mais um valor inerente ao princípio da segurança jurídica, mas aqui fixamos que a estabilidade de precedentes também tem também importância relacionada à orientação dos aplicadores do direito.

Desse modo, precisamos considerar que uma norma tributária individual e concreta, produzida por agente fiscal ou por órgão julgador competente da Administração Pública ou do Poder Judiciário, além de sua função de estabelecer relações jurídico-

---

(TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 164).

tributárias concretas, fixando direitos e deveres entre contribuintes e Fazenda Pública, possui também uma dimensão geral e abstrata na medida em que passa a servir de parâmetro para futuros atos de decisão em sede de aplicação do direito a casos similares.

Em matéria processual, esse efeito é claramente estabelecido no caso de decisões sumuladas e proferidas em sede de recursos repetitivos, e agora também nos incidentes de resolução de demandas repetitivas,<sup>462</sup> mas mesmo a jurisprudência e os atos de aplicação do direito esparsos produzidos por agentes administrativos possuem efeito de orientação que deve ser considerado especialmente no sentido de proteção do particular de boa-fé que neles se baseou para tomar as suas decisões acerca de como aplicar o direito.

Observamos uma forte tendência, fruto de uma conscientização social a respeito desse aspecto por parte dos tribunais administrativos e judiciais de empregar esforços para uniformizar a sua jurisprudência.

O Novo Código de Processo Civil,<sup>463</sup> inclusive, traz grandes contribuições para essa demanda, uma vez que estabelece procedimentos para fomentar a uniformização e a observação de precedentes. O inovador instituto do “incidente de resolução de demandas repetitivas”, inclusive, tem expressamente o escopo de concretização de segurança jurídica, conforme depreende do artigo 976, inciso II do referido diploma legal.

É importante observarmos que a efetividade da segurança jurídica diante da dinâmica do direito não pode ser alcançada pelo ordenamento jurídico estaticamente concebido e que ela deve ser promovida por uma atuação coerente entre si dos aplicadores do direito, inclusive no sentido de, no exercício de suas competências, considerarem o conteúdo dos atos de aplicação do direito realizados por seus pares diante de situações semelhantes.

O direito acompanha as mudanças sociais e deve renovar-se evoluir, mas nesse processo não devem ser desconsiderados os efeitos produzidos pelas normas ou jurisprudência anteriormente vigentes e aplicadas por particulares de boa-fé.

---

<sup>462</sup> Podemos dizer que possuem este efeito geral e abstrato, especialmente, as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal elencadas no artigo 927 do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15.

<sup>463</sup> Vide especialmente os artigos 926 e 927 do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15.

Devemos compreender que a estabilidade dos precedentes judiciais e administrativos ou, em caso de modificações e introduções de novos critérios decisórios, a estabilidade dos efeitos dos posicionamentos anteriores em favor daqueles que os aplicaram de boa-fé, atua também em prol da orientação e da uniformização de atuação dos particulares e dos demais aplicadores do direito, o que fomenta um estado de segurança jurídica pela certeza do direito e pela estabilidade de posições que enseja.

Observemos que estamos utilizando aqui a expressão “precedentes administrativos” em sentido amplo, não apenas fazendo menção aos julgamentos proferidos por cortes administrativas mas também às práticas reiteradamente observadas pela Administração Pública que, inclusive, devem ser estabilizadas em atos normativos proferidos com efeito do poder hierárquico de decisões dos chefes dos órgãos fazendários de cada ente federado.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 100 um rol de institutos que estão abrangidos no conceito de precedentes administrativos quando determina que “são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...).”

E o parágrafo único<sup>464</sup> desse mesmo artigo exclui a possibilidade de penalização dos particulares que agiram em sua competência para aplicar o direito com base no conteúdo estabelecido pelas referidas normas e precedentes. Além disso, 146 do Código Tributário Nacional estabelece que novos critérios jurídicos introduzidos por decisões administrativas ou judiciais somente podem produzir efeito para fatos tributários constituídos no futuro.<sup>465</sup>

---

<sup>464</sup> Código Tributário Nacional, artigo 100, parágrafo único: “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

<sup>465</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López comentam o efeito de proteção estabelecido pelo referido dispositivo: “Na verdade, se as autoridades derem sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto da lei. Então o contribuinte deve ser protegido contra mudança de critério jurídico das repartições e autoridades na interpretação da lei. Ela, se vier, não pode prejudicar, sobretudo, não pode punir o contribuinte pelos fatos e atos anteriores à nova orientação. Neste sentido, o art. 146 do Código Tributário Nacional traz proteção expressa para o contribuinte contra ato que promova mudança no critério jurídico do lançamento tributário pela autoridade administrativa” (NEDER,

Esses dois dispositivos cumprem papel fundamental na proteção da segurança jurídica tanto em sua dimensão individual, quanto em sua dimensão de interesse público, uma vez reforçam a estabilidade dos parâmetros de orientação dos particulares de maneira geral e, ao mesmo, atuam para determinar a estabilidade dos efeitos das decisões proferidas pelos particulares-colaboradores, baseadas em critérios disponíveis ao tempo de sua atividade de aplicação do direito.

Notemos que, ainda que o parágrafo único do artigo 100 exclua expressamente a “penalização a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo” do contribuinte que observou os precedentes administrativos, devemos considerar que a modificação em critérios decisórios introduzidos por novas posições em precedentes administrativos ou judiciais não pode também servir para que seja exigido tributo em montantes superiores aos que haviam sido apurados segundo os critérios anteriores, vigentes ao tempo da constituição de fatos tributários.

Isso porque, os cidadãos e pessoas jurídicas ao planejar as suas atividades profissionais, sociais e econômicas devem ter condições de prever, com segurança, a carga tributária nelas envolvida, sem que possam ser surpreendidos, posteriormente, por um aumento de carga tributária imprevisto, após a constituição de fatos e de créditos tributários segundo orientações fornecidas por critérios utilizados, a seu tempo, em situações similares pela própria Administração Pública ou pelo Poder Judiciário.

## **9. SEGURANÇA JURÍDICA DE ESTABILIDADE DOS ATOS DE APLICAÇÃO DO DIREITO PELO PARTICULAR COLABORADOR**

### **9.1 Estabilidade e proteção das decisões dos particulares no exercício de competência para constituir fatos e créditos tributários**

Como já foi visto, é constitucional e legalmente viável a atribuição de competência aos particulares para formalizarem fatos e constituírem créditos tributários por meio de deveres administrativos que, em seu conjunto, consubstanciam modelos descentralizados e colaborativos de administração pública tributária.

A opção por esse tipo de modelo, entretanto, deve estar acompanhada pela implementação de meios para assegurar a segurança jurídica do particular-colaborador no exercício de sua função de interesse público, sob pena de que os cidadãos e as empresas sejam colocados pelo próprio ordenamento jurídico numa posição de risco constante de sanções, de insegurança na condução de suas atividades profissionais e empresariais, e também de falta de confiança a respeito da concretização de direitos fundamentais e de valores constitucionais relevantes, como a isonomia e a arrecadação tributária.

Nesse sentido, primeiramente apresentamos os princípios da legalidade, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade que devem ser observados na instituição e na exigência de deveres administrativos; em seguida, tratamos do direito à orientação dos particulares, que deve ser garantido pela ação dos três Poderes da República, voltada ao fornecimento de subsídios seguros para as suas tomadas de decisão nos atos de aplicação do direito.

Outro e não menos importante aspecto que deve ser considerado em prol da segurança jurídica dos particulares-colaboradores é o da estabilidade das suas decisões proferidas no exercício de competência administrativo-tributária.<sup>466</sup>

Se o próprio ordenamento jurídico atribui competência a agentes privados para, observados os procedimentos estabelecidos por deveres administrativos,

---

<sup>466</sup> “É, portanto, a sensação de estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte que garante a segurança jurídica àqueles a quem as regras tributárias se aplicam. Trata-se, nesse sentido, de buscar uma relação em que não há surpresas entre as partes quanto à interpretação das regras (por parte do Fisco) ou de como elas serão cumpridas (por parte dos contribuintes).” (PEROBA, Luiz Roberto. *Transparência e relação entre fisco e contribuinte*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz [et al.] (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 318).

decidir e introduzir normas individuais e concretas no ordenamento jurídico, esse fato deve revestir a norma por eles introduzida de certa estabilidade e de presunção de validade<sup>467</sup> a ser considerada especialmente nas instâncias competentes para o seu controle.<sup>468</sup>

Diante dessa constatação, cumpre esclarecer que presumir-se o desejo de sonegar e de evitar o pagamento de tributos por partes dos particulares – no que já foi abordado como “paradigma do crime” como informador da atuação das Administrações Tributárias – não é compatível com o modelo administrativo colaborativo vigente em relação aos mais importantes tributos da União, dos estados e dos municípios.

No início do presente trabalho, foi abordado o fato de que aplicar o direito implica produzir atos de decisão e que esses sempre estão carregados com algum grau de subjetividade do aplicador, seja ele agente público em qualquer posição, seja agente privado.

Se os Poderes Legislativos dos entes federados optam por qualificar os contribuintes como intérpretes autênticos do direito e os credenciam como agentes competentes para aplicar o direito tributário, diante do fato da impossibilidade de que a Administração Tributária o aplique diretamente o direito caso a caso,<sup>469</sup> cabe aos seus

---

<sup>467</sup> Vejamos, neste sentido o artigo 5º do Projeto de lei 2257/de 2011 (de autoria de Laercio Oliveira voltado a instituir o Código de Defesa do Contribuinte e o Conselho Federal de Defesa do Contribuinte): “Art. 5º São garantias do contribuinte, conforme o disposto no Código Tributário Nacional e em leis correlatas: (...) III - a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil”.

<sup>468</sup> Saldanha Sanches é preciso na identificação desta demanda: “Se a formação da dívida fiscal passa a ter como base actos que cabem ao sujeito passivo, é a defesa dos efeitos destes que assume o conteúdo garantístico que antes cabia à atribuição de estabilidade ao acto da Administração. Se no primeiro sistema se pressupõe que vai ser o acto tributário a moldar a situação jurídica do contribuinte e por isso se criam limites à sua alteração, no segundo atribui-se tal função aos seus comportamentos declarativos, cujos efeitos só podem ser destruídos nos precisos termos da previsão legal.

“(…) Auto-vinculação da Administração, como regime-regra no primeiro sistema; atribuição de efeitos às declarações e aos comportamentos declarativos dos privados, que só podem ser postas em causa dentro dos limites e nas condições determinadas pela lei, no segundo.

“E se as declarações dos sujeitos passivos têm como vocação a produção plena de efeitos, a lei tem de prever e identificar as situações em que pode ter lugar a produção de um acto tributário que, pela sua função supletiva, deverá produzir os efeitos que em princípio caberiam aos comportamentos declarativos dos privados” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 30).

<sup>469</sup> “No tax administration can play the policeman for every potential taxpayer, if only because resources are always limited. Partly for this reason tax systems all over the world have tended over the years to move toward a regime in which taxpayers themselves determine and report - in other words, ‘self-assess’ - their tax liability and pay the amounts due without any special prodding from tax authorities” (BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. *In Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015, p. 35. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32)).



órgãos respeitar essa opção e implementar os meios para que diante dela seja assegurada a concretização de valores constitucionais.

Certamente, como já foi visto, um modelo administrativo-tributário descentralizado implica a necessidade de prévia fixação de parâmetros para a atuação dos agentes responsáveis por implementá-lo, mas também do estabelecimento de rígidos controles por parte da Administração Tributária em relação a atividade dos particulares-colaboradores, especialmente para afastar os efeitos de seus erros e condutas dolosas que resultem em recolhimento de tributos em montantes menores do que os devidos. Com isso se atua a favor da concretização da arrecadação tributária e da isonomia tributária.

Observemos, entretanto, que uma Administração Tributária que concentre os seus esforços somente em atividades de controle dos contribuintes, atuando apenas segundo o “paradigma do crime”, provavelmente falhará no atendimento do princípio da eficiência, já que há atualmente conhecimento sobre métodos mais eficazes e menos onerosos<sup>470</sup> para a concretização da arrecadação tributária pelo estímulo ao *compliance* voluntário. Provavelmente, deixará também de cumprir com o seu dever geral de orientação e de colaboração com os particulares.

De qualquer modo, esses controles, especialmente realizados por meio das fiscalizações tributárias, são imprescindíveis, e parte dos esforços da Administração Tributária devem estar sempre voltados a eles.

No entanto, na atividade de fiscalização deve ser sempre preservada a esfera de direitos dos particulares e pugnamos pela concepção e preservação do direito de estabilidade de suas decisões no exercício de competência administrativo-tributária.

---

<sup>470</sup> Como observa Juliano di Pietro, a mera existência de um lançamento de ofício, ainda que venha a ser posteriormente afastado, onera o contribuinte: “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 Nacional 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 artigo 206 CTN para a tomada da decisão negocial” (DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.)

Obviamente, o direito de estabilidade dessas decisões dos particulares-colaboradores não diz respeito à sua manutenção em qualquer hipótese, como um fator absoluto. Como já vimos, o controle e a alterabilidade dessas decisões em sede de fiscalização tributária consistem em atividade fundamental para a concretização da segurança jurídica do sistema administrativo-tributário.

Tratamos aqui de um direito à estabilidade de decisões dos particulares-colaboradores que se concretiza pela concepção e respeito à *presunção de validade* das normas individuais e concretas por eles produzidas e pelo controle da atividade da Administração Pública quando afasta essa presunção de validade e produz normas substitutivas àquelas introduzidas pelos particulares.

## **9.2 Fiscalização tributária e lançamento de ofício e a estabilidade das decisões dos particulares-colaboradores**

### **9.2.1 Procedimentalização e regulamentação das fiscalizações tributárias e evidenciação de direitos e deveres**

A atividade de fiscalização tributária é, atualmente, pouco regulada em nosso ordenamento jurídico em nível de norma geral, o que finda por criar uma situação de ampla discricionariedade<sup>471</sup> para as Administrações Tributárias sobre o modo de impulsioná-la, do que podem decorrer arbítrios.<sup>472</sup>

---

<sup>471</sup> Neste sentido, também se posiciona Juliano Di Pietro: “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 Nacional.” (DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 195).

<sup>472</sup> “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 individuais, devendo evitar-se o uso distorcido desse instrumento como expediente sancionatório, além do respeito ao direito da intimidade, que já de ser exigido”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 813).

Precisamos considerar que esse tipo de atividade consubstancia um dos momentos da atuação do Estado que pode ensejar maior interferência na esfera de direitos fundamentais dos cidadãos e pessoas jurídicas e que, portanto, o estabelecimento em Lei Complementar, de caráter nacional,<sup>473</sup> de certas regras e parâmetros a serem observados tornaria mais segura, democrática e uniforme a decisão sobre os limites de atuação dos agentes fiscais.<sup>474</sup>

A existência de regras e, especialmente, de regras claras e facilmente acessíveis, compiladas e ordenadas em um texto legislativo que trate exclusivamente sobre a matéria, por si já fomenta uma segurança jurídica formal, que será completada pela segurança jurídica material decorrente da efetiva aplicação destas regras, segundo os valores constitucionais vigentes.

A determinação constitucional de observância do devido processo legal, tendo em vista os valores ínsitos a esse princípio e corolários de um Estado Democrático de Direito, deve abranger a concepção de um *devido procedimento legal* para a atuação da Administração Pública. Para que se cumpra essa exigência, faz-se necessária a edição das regras que conformarão essa procedimentalização e, naturalmente, a sua observância.<sup>475</sup>

É válido também anotar que para os próprios agentes fiscais uma maior regulamentação legal os protegeria contra eventuais acusações de excesso de exação e abuso de autoridade ou de responsabilidade funcional por omissão, uma vez fixado previamente o alcance de sua atuação.

---

<sup>473</sup> O artigo 194 do Código Tributário Nacional prevê a edição de lei geral para regular a competência e os “poderes administrativos” em matéria de fiscalização tributária: “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.”

<sup>474</sup> Alguns desses limites à atuação de agentes fiscais findam por ser objeto de discussão no Poder Judiciário, o que poderia ser evitado se houvesse Lei Complementar dispondo sobre a matéria. Algumas destas discussões são tão recorrentes a ponto de ensejarem a edição de súmulas, como por exemplo as Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal.

<sup>475</sup> Neste sentido é precisa a observação de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López: “Importante lembrar que o cidadão também encontra na garantia do devido processo legal a proteção contra os abusos do Poder Legislativo na utilização de meios indiretos de coerção ao pagamento de tributos. É a face substancial do princípio do devido processo legal que veda os procedimentos de fiscalização tributária que promovem restrições à liberdade empresarial, econômica e profissional, objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 45).

Outro aspecto a ser considerado é que, ao mesmo tempo em que funciona como instância de controle da atividade dos particulares-colaboradores, a fiscalização consubstancia iter procedimental, que é pressuposto para a validade formal do lançamento de ofício que eventualmente pode ser produzido ao seu fim – juntamente à competência do agente fiscal que o produziu. Assim, a previsão normativa de uma procedimentalização para a fiscalização tributária atende à função de segurança jurídica formal do sistema de fontes do direito, no sentido que já foi apresentado no presente trabalho.

Em relação à competência administrativo-tributária de agentes públicos para impulsionarem fiscalizações tributárias, ela deve estabelecida por uma cadeia de normas, que se inicia na Constituição, em seu artigo 145, e que deve sempre ser continuada por meio de leis e de atos normativos gerais e abstratos.

Além disso, a competência específica para fiscalizar determinada empresa, instituição ou pessoa física<sup>476</sup> deve ser delimitada por meio de documento que consubstancie termo de início de procedimento de fiscalização,<sup>477</sup> no qual se fixem os agentes designados para tal atividade, os tributos que serão fiscalizados, a que período de realização de fatos tributários a fiscalização se referirá e o prazo de duração da fiscalização.<sup>478</sup>

Com essa diretriz, evita-se uma indevida situação de sujeição permanente e indefinida dos particulares à intervenção da Administração Pública em suas atividades e

---

<sup>476</sup> Naturalmente, a competência para acompanhar e examinar as informações constantes de declarações enviadas pelos particulares pelo SPED e que constam de bancos de dados das Administrações Tributárias não exige a lavratura de termo de início de fiscalização, já que essas informações são exigidas por lei e fornecidas pelos particulares no cumprimento de seus deveres administrativos. O termo de início de fiscalização é exigência para a formação e a delimitação de competência para os chamados procedimentos de auditoria externa da fiscalização tributária, em que poderão ser requeridas informações complementares e outros documentos, bem assim examinados estabelecimentos de empresas, estoques, mercadorias, etc. Devemos também observar que, no caso de agentes fiscais em aduanas, pela própria natureza de sua atividade e competência legal, será possível o exame de mercadorias sem a exigência de mandado de procedimento específico. Sobre a importância do termo de início de fiscalização, vide: QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal como Pressuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal Norma obrigatória e vinculante. Artigo publicado no site de Thomson e Reuters – Checkpoint, 2007. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/38y7/o-mandado-de-procedimento-fiscal-como-pressuposto-de-instauracao-e-regularidade-do-procedimento-fiscal-mary-elbe-queiroz> (último acesso em 15/11/2016, às 19h34).

<sup>477</sup> O Código Tributário Nacional estabelece essa obrigatoriedade: “Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”; Assim também o Decreto nº 70.235 em seu artigo 7º, dentre outros dispositivos legais.

<sup>478</sup> Observemos que o termo de início de fiscalização tributária também cumpre a importante função de demarcar o fim do período de espontaneidade do particular para retificar as suas declarações e efetuar o pagamento de tributos vencidos e não pagos.

negócios, o que ensejaria uma mitigação de seu direito de liberdade e de segurança jurídica.

Não é qualquer agente fiscal que está autorizado a requerer informações ou documentos a uma empresa em qualquer situação. Somente o agente fiscal investido da competência específica para atuar em determinado procedimento fiscalizatório poderá fazê-lo. Mesmo o agente fiscal competente deverá atuar de modo a respeitar a segurança jurídica dos particulares-colaboradores.

Por exemplo, somente poderão ser requeridos documentos que os particulares estejam obrigados a manter e enquanto perdurarem os prazos legais estabelecidos para essa manutenção.<sup>479</sup> Além disso, todas as exigências realizadas, que constituem deveres administrativos dos particulares, devem observar, como já foi visto, os princípios da capacidade colaborativa e da proporcionalidade, que determinam, inclusive, que devem ser concedidos prazos razoáveis para o seu cumprimento.

Ainda tendo em vista o princípio da proporcionalidade que veda a imposição de exigências desnecessárias, deve-se levar em consideração que, atualmente, as Administrações Tributárias, em virtude de sua informatização e do SPED, já possuem à sua disposição uma ampla gama de informações e de documentos sobre as atividades realizadas pelos particulares, fornecidas por eles próprios e por terceiros e, portanto, devem cuidar para não solicitar informações ou documentação às quais já tenham acesso.

Outra nota importante é que não poderá o órgão fazendário fiscalizar novamente o mesmo particular em relação ao mesmo tributo e período,<sup>480</sup> salvo quando

---

<sup>479</sup> Nesse sentido dispõe o artigo 195, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: “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”.

<sup>480</sup> “O segundo exame sobre o mesmo período e tributo só é possível com a edição de uma ordem escrita da autoridade tributária da jurisdição, tal como determina o Regulamento do Imposto de Renda de 1999: ‘Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34)’.

“Esse controle garante ao sujeito passivo que somente haverá outra investigação sobre a mesma matéria se surgirem fatos novos e relevantes, resguardando-se a obediência aos princípios da impessoalidade e da motivação.

“O Conselho de Contribuintes firmou jurisprudência no sentido de que a emissão do MPF não supre a necessidade da autorização para segundo exame. Corroborando esse entendimento, a Coordenação Geral de Tributação também opinou no sentido de que o MPF é um instrumento administrativo utilizado para que o superior hierárquico ordene a instauração do procedimento fiscal, servindo ainda para segurança do sujeito passivo” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 158).

restarem demonstrados o conhecimento *a posteriori* de fatos novos que o justifiquem e sempre respeitados os prazos decadenciais e prescricionais. Não é razoável que a ineficiência do agente fiscal em apurar eventuais contingências tributárias, quando já tinha toda a informação e documentação suficiente para identificá-las, possa ensejar novas fiscalizações, com todas as perturbações aos contribuintes que lhe são inerentes, em relação aos mesmos fatos tributários e mesmos períodos já fiscalizados.<sup>481</sup>

Outro aspecto a ser considerado é que o artigo 196 do Código Tributário Nacional, além de estabelecer a obrigatoriedade da lavratura a termo de todas as providências realizadas no curso da fiscalização e de termo de início de fiscalização, determina que nesse deve constar o prazo máximo de sua duração. Todos esses aspectos laboram a favor da segurança jurídica, uma vez que, (i) por meio da documentação das atividades empreendidas pelos agentes fiscais, viabiliza-se a sua posterior controlabilidade e eventual correção de uma atuação excessiva, e torna-se possível verificar se o agente fiscal atuou com diligência, tomando todas as providências para a identificação e comprovação sobre a correção ou não da atividade do particular fiscalizado; (ii) a previsão de um prazo de duração para o procedimento de fiscalização evita que o particular fique sujeito indefinidamente às exigências da Administração Tributária, bem como impõe ao agente fiscal a necessidade de agir com eficiência no cumprimento de sua função.<sup>482</sup>

---

<sup>481</sup> Em sentido contrário, Argos Simões opina: “Não há um ato sequer do Estado-fiscal, por meio de seus agentes, que não possa (na vedade, não deva) ser revisto, se ainda houver possibilidade jurídica temporal ou não para tanto.

“O interesse supremo é da sociedade que deve ter resguardado o crédito tributário em face de fatos geradores efetivamente ocorridos (montante apenas gerenciado pelo Estado), apesar da possibilidade de ‘falhas eventuais’ de seus agentes em precárias atividades fiscalizatórias” (SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Falso problema da discussão sobre a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, na contagem de prazo de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário. *In Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 135). Trata-se aqui de um conflito dos valores jurídicos “arrecadação tributária” e o da segurança jurídica do particular, que permaneceria num estado de indefinição quanto à sua situação jurídica se fosse possível que novas fiscalizações fossem realizadas sobre os mesmos fatos e períodos sem uma adequada motivação. Entendemos que a segurança jurídica deve prevalecer. Vale ressaltar que, em âmbito federal, o artigo 906 do Decreto 3000/99 exige para a instauração de um novo procedimento de fiscalização em relação aos sujeitos passivos sobre os mesmos fatos e períodos a autorização do Superintendente, do Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil.

<sup>482</sup> Sobre este dispositivo, comenta Caio Takano: “Por fim, deverá ser observado o disposto no art. 196 do CTN, que impõe que o dever de suportar a atividade fiscalizatória não seja por prazo indefinido e que quaisquer diligências da fiscalização deverão ser lavradas a termo. Ambas as formalidades previstas nesse dispositivo buscam conferir maior segurança jurídica aos administrados, configurando uma garantia à defesa daqueles que sofrem a atuação: pela definição do prazo de conclusão, não ficará o contribuinte refém de comodidade ou surpresa do agente público; pela redução a termo de todos os atos administrativos, não se deixam margens para a informalidade, permitindo o pleno conhecimento e controle da fiscalização tributária” (TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do*

Em relação a este último tópico, o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo traz a elogiosa previsão de que, após 90 dias da entrega pelo particular de toda a documentação e informações solicitadas sem que haja lançamento de ofício, o particular readquire a espontaneidade para “sanar irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigação pertinente ao imposto.”<sup>483</sup>

Outro tema importante relacionado à segurança jurídica das fiscalizações tributárias é o do prazo geral que os órgãos fiscais possuem para controlar/fiscalizar a atividade administrativo-tributária realizada pelos particulares, o cumprimento de suas obrigações tributárias em sentido estrito, e também para efetuar a cobrança dos valores por eles devidos.

O artigo 156, inciso V, estabelece que a prescrição e a decadência extinguem o crédito tributário, mas esses temas e os dispositivos do Código Tributário Nacional que deles tratam, quais sejam, artigo 150, §4º, artigo 173 e artigo 174, são objeto de grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência administrativa e judicial.<sup>484</sup>

Existe afinal diferença entre os prazos para fiscalizar ou para constituir créditos tributários por lançamento de ofício – em matéria de decadência? Os prazos decadenciais e prescricionais se alteram nos casos em que o contribuinte tenha ou não se desincumbido de apresentar suas declarações com efeitos constitutivos de tributos? E nos

---

*Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015, p. 188).

<sup>483</sup> Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 939/03, artigo 5º, VII: “o restabelecimento da espontaneidade para sanar irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigação pertinente ao imposto caso a auditoria fiscal não esteja concluída no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data em que ocorrer a entrega à autoridade fiscal da totalidade das informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos solicitados.”

<sup>484</sup> O Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão sobre o tema no RESP 973733/SC, em 12/08/2009, sob o rito de recursos repetitivos, quando apreciou a aplicabilidade do artigo 173, I do Código Tributário Nacional nos casos de lançamento por homologação. Na ementa de decisão, consta que “1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude, ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”. A ressalva feita sobre a inexistência de declaração conduz ao entendimento a contrário senso de que, se houver declaração do contribuinte, ainda que não haja qualquer pagamento, fica afastada a aplicação do artigo 173, I, nos casos em que não haja dolo, fraude ou simulação. Esse entendimento, no entanto, tem sido controvertido no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que alguns julgadores entendem que a decisão exige, para o afastamento da aplicação do prazo decadencial do artigo 173, I, que tenha havido pagamento de tributo pelo contribuinte, e não apenas entrega da declaração. Discordamos dessa posição, tendo em vista os argumentos já apresentados no presente trabalho, inclusive fundados em lei, de que as declarações de tributos dos particulares constituem créditos tributários nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

casos em que se verifique o cometimento de infrações dolosas, fraudes e simulação, como ficam esses prazos?

Não pretendemos aprofundar esses temas para não perder o foco do presente trabalho. Mas cumpre fixar alguns posicionamentos, especialmente no que diz respeito ao prazo para controlar ou fiscalizar a atividade administrativo-tributária dos particulares.

De início, as inúmeras controvérsias sobre o tema reforçam a necessidade de que seja expedida Lei Complementar que trate sobre o tema das fiscalizações de modo mais detalhado e mais claro do que o fez o Código Tributário Nacional, inclusive, como já defendemos, delimitando o seu escopo e limites, bem como os direitos e os deveres de agentes fiscais e dos particulares fiscalizados.

A respeito do prazo para fiscalizar ou para o exercício de controle da atividade do particular nos modelos colaborativos de constituição de créditos tributários, entendemos que: caso o particular tenha exercido a sua competência administrativo-tributária e entregue as suas declarações de tributos com efeito constitutivo de créditos tributários, estaremos diante da hipótese de aplicação do artigo 150, §4º,<sup>485</sup> do Código Tributário Nacional, ou seja, contados cinco anos desde a ocorrência do evento do mundo que configura fato tributário, conforme o disposto no referido artigo, já não poderá a fiscalização tributária fazer nada a esse respeito.<sup>486</sup>

Fica então consolidado o crédito tributário já constituído pela declaração de tributos, restando apenas aos órgãos fazendários realizarem a sua cobrança, caso ele não

---

<sup>485</sup> Código Tributário Nacional, artigo 150: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.(...)”

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

<sup>486</sup> Neste sentido é também o entendimento de Argos Simões:

“Em termos formais, temos que a norma do art. 150, §4º do CTN pode ser assim construída:

ANTECEDENTE: Se a Fazenda Pública não se pronunciar, expressamente, no prazo de cinco anos a contar do fato gerador, sobre a atividade de formalização do crédito tributário a ser efetuada pelo contribuinte,

CONSEQUENTE: Então, o direito de se pronunciar sobre tal atividade (homologando-a ou não) extingue-se; considerando-se extinto, também, o crédito tributário, porventura, autolancado”. (SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Falso problema da discussão sobre a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, na contagem de prazo de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário. *In Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 133).



tenha sido totalmente adimplido, mas sem alterar o seu montante, no prazo do artigo 174 do Código Tributário Nacional,<sup>487</sup> a ser contado da data da entrega da declaração de tributos pelo particular.

Por outro lado, caso o particular não tenha entregue a devida declaração de tributos, não há ainda crédito tributário constituído a ser cobrado, pelo que incide para a sua constituição por lançamento de ofício o prazo previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional,<sup>488</sup> ou seja, deve ser considerado o prazo de cinco anos a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte ao qual a declaração do particular deveria ter sido entregue.

Após o lançamento de ofício, ainda incide o prazo do artigo 174 do Código Tributário Nacional para a cobrança e execução dos créditos por ele constituídos.

Outro caso é aquele em que o particular entregou as suas declarações e constituiu créditos tributários, no entanto com dolo, fraude ou simulação para ensejar o pagamento a menor de tributos. Mesmo nessas hipóteses, não pode haver prazo indefinido para que os órgãos fiscalizadores da Administração Tributária realizem a constituição de crédito tributário, incidindo nesse caso o prazo do artigo 173, I, a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido ser efetuado, ou seja, após a entrega da declaração fraudulenta.

Resta ainda a hipótese de que seja verificada fraude ou simulação, e que não tenha havido entrega de declaração devida pelo particular. Nesse caso, também incide o prazo do artigo 173, I, para a constituição do crédito tributário, a ser contado a partir do dia seguinte àquele em que a declaração deveria ter sido entregue.

Observemos que o deslocamento da incidência do prazo do art. 150, §4º para o do artigo 173, I, nestes últimos casos exige por si a suficiente comprovação dos alegados dolo, fraude ou simulação.<sup>489</sup>

---

<sup>487</sup> Código Tributário Nacional, artigo 174: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

<sup>488</sup> Código Tributário Nacional, artigo 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; (...)”

<sup>489</sup> Argos Simões possui entendimento similar, conforme depreende de artigo que publicou sobre o tema: “Em sequência lógico-sistemática de incidência de aplicação destes artigos temos:

Em suma, o devido procedimento legal em matéria de fiscalização tributária deve ser fomentado, como dissemos, pelo estabelecimento e pela observância de regras claras sobre todas as matérias apresentadas neste tópico e sobre inúmeras outras que exigem definição legislativa para o incremento de segurança jurídica diante do exercício dessa função essencial da Administração Tributária.

### **9.2.2 O dever da fiscalização de motivar e de apresentar provas para a requalificação de um fato constituído pelo contribuinte**

Como já foi visto, o agente fiscal tem competência para produzir norma individual e concreta de incidência tributária que irá substituir aquela que deixou de ser produzida pelo particular competente, ou que foi produzida, mas que por alguma razão o agente fiscal a considera inválida.

No entanto, tendo em vista que os atos administrativos devem ser motivados,<sup>490</sup> não os alcança a presunção de validade se não forem com ele apresentados os fundamentos que justificam a sua edição. No caso do lançamento de ofício extraordinário, a motivação encontra a sua substância na prova do defeito na norma de incidência produzida pelo particular, na comprovação da infração tributária que alega ter

---

“a) Se totalmente satisfeitos os requisitos de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, deve-se observar o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador (data do fato jurídico ou do fato social) ali inserto para, em caso de omissões ou irregularidades na atividade de autolancamento efetuar-se o lançamento de ofício, conforme prescreve o art. 149, V do CTN, restando inócua a busca de maior prazo ofertado pelo artigo 173, I do CTN, pois no período a maior por ele garantido, se inerte o fisco no prazo para fiscalização (com possível homologação ou não) regido pelo artigo 150, §4º do CTN, o crédito autoformalizado pelo contribuinte, mesmo socialmente irregular, restará juridicamente considerado regular, tendo sua extinção prontamente reconhecida (homologação tácita);

“b) Se ausentes quaisquer dos requisitos para a incidência/aplicação do artigo 150, §4º, do CTN não haverá prazo para a verificação de possíveis irregularidades (não haverá prazo para homologação, para fiscalização), porém, em face destas, teremos um interregno fatal para a constituição de ofício do crédito tributário, por meio do lançamento suportado pelo artigo 142 do CTN: o período estipulado pelo artigo 173, I, do CTN” (SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Falso problema da discussão sobre a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, na contagem de prazo de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário. *In Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 139).

<sup>490</sup> A Lei nº 9.784/99 determina em seu artigo 2º que a Administração Pública será regida, dentre outros, pelo princípio da motivação. Em obra clássica sobre o tema da motivação, Antônio Carlos de Araújo Cintra observa: “Entendemos, portanto, como motivos do ato administrativo, o conjunto de elementos objetivos de fato e de direito que lhe constitui o fundamento. Isto significa que, para nós, os motivos do ato administrativo compreendem, de um lado, a situação de fato, que lhe é anterior e, sobre a qual recai a providência adotada e, de outro lado, o complexo de normas jurídicas por ele aplicadas àquela situação” (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 97).

percebido<sup>491</sup> e na comprovação dos fatos tributários que o próprio agente fiscal constituiu, requalificando a situação de fato que o particular havia constituído previamente.<sup>492</sup>

Além disso, quando o contribuinte tenha cumprido o seu dever administrativo e constituído crédito tributário com conteúdo consistente com suas escriturações, documentos fiscais e outros, o seu próprio ato, como já vimos, goza de presunção de validade. Para afastá-lo, portanto, o agente fiscal deverá oferecer junto ao auto de infração e imposição de multa um rol probatório suficiente para, quando for o caso, justificar o afastamento do ato de aplicação do direito do particular, que detinha a competência originária para fazê-lo.<sup>493</sup>

Com isto queremos dizer que o auto de infração deve apresentar comprovação<sup>494</sup> suficiente como requisito de motivação para elidir a presunção de validade

---

<sup>491</sup> Observemos a ressalva feita por Paulo Ayres Barreto, quanto a requalificação de fatos e negócios jurídicos constituídos pelo particular: “Havendo tratamento específico, no bojo da legislação tributária, para os defeitos dos atos ou negócios jurídicos, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas. A requalificação de fatos, por autoridade administrativa, só poderá acontecer se restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inclusive a de natureza relativa, denominada dissimulação” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 198).

<sup>492</sup> Como comenta Fabiana Del Padre Tomé: “Para que a motivação se aperfeiçoe, entretanto, não basta o relato do motivo. Requer algo mais que um simples enunciado que se subsuma à hipótese normativa. É necessário que sua enunciação seja efetuada com fundamento em outra linguagem: a linguagem das provas. “(...) Tendo em vista que a realidade-em-si-mesma é inacessível, visto que se consome no limite espaço temporal de sua realização, é a partir das provas apresentadas pelo sujeito cognoscente que se opera a (re)construção dos acontecimentos. Um evento só passa a ser fato jurídico, susceptível de ser tomado como pressuposto (motivo) do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade tributária, se houver provas de sua ocorrência, constituídas segundo as regras prescritas pelo sistema do direito” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 356). Também Paulo de Barros Carvalho defende que: “Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa” (CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no procedimento administrativo tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 34, jul/1998, p. 116).

<sup>493</sup> Como afirma Saldanha Sanches: “Só poderá ter lugar se a produção do acto [lançamento de ofício] for sempre precedida de uma específica actividade administrativa de investigação das circunstâncias relevantes, mesmo que coadjuvada ou completada por cooperação exigida ao sujeito passivo: nunca se a actividade administrativa se limitar a uma mera e apressada verificação” (SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 120).

<sup>494</sup> Nesse sentido, observa Eduardo Botallo: “A figura da ‘verdade sabida’ não é compatível com o ordenamento jurídico vigente. Portanto, sob tal perspectiva, a pretensão da Fazenda, sob pena de se ver frustrada, deve estar fundada na ocorrência do fato impositivo, pelo que lhe cabe demonstrar, de forma clara e inequívoca, a identidade entre a matéria fática e o tipo legal.

“Como se vê, a lavratura do auto de infração apresenta-se como um dos momentos mais importantes de tora dinâmica da tributação. Por isso, deve estar amparada na inafastável necessidade de fundamentação.

“Se o auto de infração não alberga, de modo expresso, suficiente e claro os fundamentos em que a Fazenda de se apoiou para lavrá-lo, inexistente a possibilidade real de exercício do direito de defesa por parte do contribuinte.

da norma individual e concreta produzida pelo particular, especialmente quando o agente fiscal entender que na atuação do particular houve conduta delituosa ou fraudulenta. Essa comprovação não pode bastar-se com a apresentação de meros indícios de omissões ou de simulações incorridas pelos particulares no exercício de sua função – a não ser em casos de presunções legais em que o dever de provar recairá sobre os indícios que ensejam a aplicação da presunção.<sup>495</sup>

Assim, os fatos alegados pelos agentes fiscais devem estar devidamente comprovados no corpo ou em termo anexo ao auto de infração lavrado, conforme, em âmbito federal, por exemplo, determina o Decreto 70.235/72 em seu artigo 9º, sob pena de invalidade formal e material do auto de infração que deve ensejar o seu afastamento nas suas instâncias de controle.<sup>496</sup>

A fiscalização tributária possui todos os meios e ferramentas para a apuração dos indícios de erro ou de conduta dolosa dos particulares no cumprimento de seus deveres administrativos, inclusive na constituição de créditos tributários, e é no seu curso que essa investigação deve ser perpetrada e esgotada com a conclusão e a comprovação sobre a sua ocorrência ou não.<sup>497</sup>

---

Como se tudo não bastasse, o auto de infração deve estribar-se em dados, documentos e provas aptos a permitir ao contribuinte o pleno acesso ao contraditório e, com ele, ao devido processo legal” (BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29).

<sup>495</sup> “Para a caracterização das figuras delituosas ou criminosas exige-se que, apontado um fato como evasão, mister se faz que haja a construção dos elementos probatórios por parte da autoridade administrativa, a quem incumbe o ônus da prova (*onus probandi incumbit ei qui dicit*), tendo em vista as máximas consagradas de que a quem acusa cabe provar e ninguém pode ser acusado sem prova, salvo nos casos das presunções legais (admitidas apenas aquelas *juris tantum*), para as quais a lei expressamente acolhe a inversão do ônus probatório para o contribuinte. Essas máximas encontram-se inseridas nos princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa” (QUEIROZ, Mary Elbe. *A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica*. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 89).

<sup>496</sup> “Sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estanto, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o processos administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, não convalidável. A instrução realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou atuação fiscal” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 362).

<sup>497</sup> Conforme argumenta Elcio Fonseca Reis: “Justamente pela necessidade de se perseguir a verdade material é que é conferido à Administração Pública uma infinidade de instrumentos de fiscalização para que esta possa constatar a ocorrência ou não de fato gerador, delimitando a extensão, conteúdo do mesmo e quantificando-o, evitando, desta forma, que se lancem tributos ou exijam-se penalidades fruto de

Se os autos de infração não obedecerem a requisitos materiais e formais para a sua produção e os órgãos julgadores da Administração Tributária puderem modificar ou suprir a sua falta de motivação para fins de manutenção do lançamento de ofício realizado, tem-se que os particulares estarão sujeitos a um estado de insegurança pela instabilidade e falta de confiança no ordenamento jurídico para a proteção de seus direitos verificada pela possibilidade de que seus atos de aplicação do direito venham a ser afastados sem suficiente motivação ou comprovação de motivos, ou seja, arbitrariamente.

A verificação da validade formal dos lançamentos de ofício pela correta observância dos procedimentos que devem anteceder-las em sede de fiscalização tributária e que devem estar informados no corpo ou em termo anexo ao auto de infração, serve, portanto, como um fator de estabilidade dos atos de aplicação do direito realizados pelos particulares que detinham a competência originária em um modelo colaborativo de constituição de créditos tributários.

Desse modo, o agente fiscal não tem apenas um ônus de comprovar os fatos que servem de motivação do lançamento de ofício, mas um verdadeiro dever indisponível, como observam Souto Maior Borges e Fabiana Del Padre Tomé.<sup>498</sup>

---

enquadramento inexistente, o que só ocorrer quando fisco vale-se de técnicas de fiscalização simplificadora (...)” (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 95).

<sup>498</sup> Defende Souto Maior Borges que: “O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é inimputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121). No mesmo sentido, Fabiana Del Padre Tomé: “A produção de prova pela Administração (...), não caracteriza mero ônus, entendido como encargo necessário para se atingir uma pretensão. Mais que isso, configura um verdadeiro dever. Tendo em vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação de penalidade tributária, é dever da autoridade administrativa certificar-se da ocorrência ou não do fato jurídico desencadeador do liame obrigacional, o que só é possível mediante a linguagem das provas” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016).

### **9.2.3 A boa-fé e a confiança legítima do particular e a impossibilidade de a fiscalização requalificar um fato constituído com base em interpretação do direito possível pelo particular ou em precedentes vigentes ao tempo da realização dos fatos tributáveis**

Outros fatores devem fomentar a estabilidade dos atos de decisão dos particulares proferidos no exercício de competência administrativo-tributária.

Observemos, por exemplo, que algumas questões podem ensejar diferença entre as normas produzidas pelos particulares e a percepção do agente fiscal sobre as normas que deveriam ter sido produzidas e, portanto, discrepâncias em suas decisões sucessivas. Tais motivos são importantes, porque a depender deles diferentes aspectos deverão ser considerados. São eles:

- (i) Pode ter havido erro culposo do contribuinte, que agiu com negligência ou imperícia no exercício de sua função;
- (ii) Pode ter havido erro do contribuinte de boa-fé, quando o próprio ordenamento jurídico não lhe conferiu razoáveis condições prévias para que ele pudesse agir de modo correto;
- (iii) O contribuinte pode ter agido dolosamente no sentido de descumprir normas tributárias ou administrativo-tributárias para pagar menos tributos;
- (iv) O agente fiscal pode possuir uma interpretação diferente do direito aplicado, porém a interpretação do contribuinte de boa-fé era possível e razoável diante do teor dos textos normativos disponíveis;
- (v) O agente fiscal pode possuir uma interpretação diferente do direito aplicado, porém a interpretação do contribuinte de boa-fé era consonante com a expedida em precedentes administrativos ou judiciais existentes ao tempo de sua atuação;
- (vi) Pode ter havido erro do agente fiscal na percepção dos fatos ocorridos e documentados ou na sua qualificação jurídico-tributária.

Em relação ao erro culposo ou à conduta dolosa do contribuinte que implique descumprimento de deveres instrumentais ou falta de pagamento de tributo, é inegável o cabimento de sanções tributárias a serem apuradas e aplicadas pelo agente fiscal

competente, segundo as regras formais e materiais estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

No caso de erro do agente fiscal, ele deverá ser demonstrado em sede de processo administrativo provocado pela impugnação administrativa do sujeito passivo ou mesmo de ofício, ou em processo judicial. E aqui devemos, novamente, lembrar da importância de que as Administrações Tributárias promovam constante e adequado treinamento de modo a que eles estejam preparados para lidar com as peculiaridades das atividades empresariais e negócio, nos dias atuais, e que não cometam equívocos em sua apreciação quando do exercício do controle sobre a qualificação jurídica a eles conferidas pelos particulares-colaboradores.

As hipóteses que merecem maior atenção no presente tópico são aquelas em que o particular incorre em erro em decorrência de omissões ou confusões estabelecidas pelo próprio ordenamento jurídico, pela jurisprudência, ou pela atuação de órgãos da Administração Pública, ou aquelas em que há divergência de interpretação entre o particular-colaborador e o agente fiscal que controla a sua atividade, sendo que ambas as interpretações do direito se apresentam como possíveis e razoáveis, ou a interpretação do particular estava lastreada em precedentes administrativos ou judiciais.

No primeiro caso, afirmamos que o ordenamento jurídico induz o particular a erro, dentre outros, quando: (i) os textos normativos que ele está obrigado a interpretar e aplicar não são claros, tratem eles de matéria tributária em sentido estrito, ou administrativo-tributária; (ii) quando a Administração Tributária deixou de cumprir com o seu dever de orientação em relação a esses dispositivos; (iii) quando os precedentes administrativos ou judiciais relacionados a eles são confusos, incoerentes, ou desuniformes.

Em relação a divergências interpretativas, caso a Administração Tributária não tenha previamente fixado, por meio de ato normativo a sua interpretação em relação a determinados termos e conceitos legais, seria pernicioso e flagrantemente

atentatório à segurança jurídica o afastamento da interpretação razoável do particular sobre eles, seja para cobrar mais tributos, seja, principalmente, para impor penalidades.<sup>499</sup>

A viabilidade da interpretação jurídica realizada pelo particular pode e deve ser considerada pelo agente fiscal de ofício, ou pode ser demonstrada pelo particular por via argumentativa, e fica objetivamente demonstrada quando houver precedentes administrativos ou judiciais que a confirmem, ainda que não representem uma posição majoritária. Isso porque a sua utilização em práticas administrativas consolidadas ou em decisões de órgãos de julgamento administrativos ou judiciais, especialmente com trânsito em julgado, já demonstra objetivamente a viabilidade da interpretação do particular equivalente a essas posições interpretativas, ainda que controvertidas.

É verdade que a atividade de lançamento de ofício é vinculada<sup>500</sup> e não cabe ao agente fiscal decidir se deve, ou não, lançar o tributo, se esse for o caso, no exercício de sua competência fiscalizatória.

Ao lado disso, o artigo 136 do Código Tributário Nacional estabelece que, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, o que configura a chamada responsabilidade objetiva do contribuinte em matéria de infrações tributárias.

No entanto, se a qualificação do fato tributário ou qualquer outro aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou administrativo-tributária são controvertidos, diante da possibilidade de diferentes interpretações viáveis das normas que lhe dizem respeito, não entra em questão a intenção, ou mesmo a natureza, extensão e efeitos do ato que caracterizem a infração tributária, mas sim, se houve ato, se houve infração, ou não.<sup>501</sup>

---

<sup>499</sup> “Na comunidade dos intérpretes tributários, os contribuintes assumiram papel de preponderância e, nesse sentido, a conformação de condutas à legalidade deve ser norteada por uma renovada concepção hermenêutica que não se confine à doutrina da ‘única resposta correta’. A interpretação do sistema tributário no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito deve ser baseado na proteção da dignidade da pessoa e no exercício permanente do princípio-garantia da segurança jurídica” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 284).

<sup>500</sup> Código Tributário Nacional, artigo 142, parágrafo único: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

<sup>501</sup> Numa linguagem mais afeta ao direito penal, a apreciação da materialidade (efetiva ocorrência) e da autoria da infração precede o exame de dolo ou culpa. O que o artigo 136 do Código Tributário Nacional veda é o exame de dolo e culpa, mas ele não pode servir para imputar responsabilidade a alguém que não cometeu infração, ou que praticou ato cuja caracterização como infração é controversa. Ainda sobre o



Precisamos considerar que, quando diante do descumprimento do ente tributante do seu dever de orientação ou de confusão legislativa e de precedentes administrativos ou judiciais for verificado o erro escusável do contribuinte ou interpretação possível do direito por ele utilizada, deve ser aplicado o artigo 112<sup>502</sup> do Código Tributário Nacional para afastar a punibilidade do contribuinte de boa-fé e para proteger a estabilidade de seus atos de decisão.

Assim, em caso de controvérsias, ou de não objetividade a respeito da tributabilidade de um fato, ou do cabimento ou não de um dever administrativo em determinada situação, por exemplo, não se caracteriza necessariamente a hipótese da vinculação funcional, e o agente fiscal pode e deve optar por motivadamente homologar a constituição de crédito tributário perpetrada pelo particular, ou o não cumprimento de dever administrativo se baseado em interpretação possível do direito – mesmo que a interpretação pessoal do agente fiscal seja diferente.

Do mesmo modo, se restar demonstrado em sede de fiscalização que o erro do contribuinte no cumprimento de suas obrigações e deveres administrativos decorreu não de sua negligência ou de falta de um grau de diligência razoável, mas de confusão normativa ou de precedentes administrativos ou judiciais, ou ainda de omissão da

---

referido dispositivo, Elcio Fonseca Reis comenta: “Importante destacar que pouco importa a interpretação que se dê ao art. 136 do Código Tributário Nacional, porquanto o princípio geral da boa-fé se apresenta como um mecanismo de temperamento da regra, sendo aplicado como forma de atenuar e até mesmo excluir a responsabilidade pela infração cometida, quando a conduta se mostre de boa-fé, e até mesmo na hipótese desta conduta ser culposa, mas plenamente escusável” (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 79). Heleno Taveira Tôrres chega a propor a superação da limitação do referido dispositivo: “É tempo de ver superada a suposta limitação do art. 136 do CTN, cujo teor reclama a objetividade da sanção tributária, a pretexto de excluir a culpa, o dolo ou a individualização da conduta na aplicação da sanção administrativa. Uma contradição interna ao próprio texto do Código, já que o art. 112 do CTN, diversamente, estabelece que, em caso de dúvida, a lei tributária deverá ser interpretada de modo mais favorável ao contribuinte (...)” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 678).

<sup>502</sup> O artigo 112 do Código Tributário Nacional consagra o princípio do “*in dubio pro contribuinte*” ao dispor: “art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” Note-se que, apesar do caput do referido artigo tratar de “infrações tributárias”, o descumprimento de norma tributária é considerado infração tributária e, portanto, a dúvida quanto a aplicabilidade da norma de incidência a determinado fato, configura hipótese de aplicação do princípio do “*in dubio pro contribuinte*” para o afastamento de punibilidade.

Administração Tributária no seu dever de orientação, seria atentatório ao princípio da dignidade humana e da boa-fé a aplicação de punição.<sup>503</sup>

Agindo com base nesses pressupostos, o agente fiscal estará atuando em prol da concretização da segurança jurídica de estabilidade dos atos de aplicação do direito realizados pelos particulares no exercício de sua competência originária. Naturalmente, ao respeitar uma interpretação possível do direito, o agente fiscal estará observando plenamente o seu dever de aplicar a legalidade, em consonância com a Constituição.<sup>504</sup>

Vale repetir que, se não há objetividade sobre a tributabilidade de um fato – manifestada pela clareza, racionalidade e coerência dos textos normativos, ou pelo entendimento uniforme e previamente divulgado da Administração Pública, ou por precedentes administrativos e judiciais uniformizados a seu respeito – não se pode imputar responsabilidade objetiva ao particular para penalizá-lo diante da omissão estatal em fornecer-lhe as bases para agir de modo distinto.

Em outras palavras, a responsabilidade objetiva afasta *a priori* o exame de dolo ou culpa no cometimento de infrações tributárias, mas não se pode configurar se comprovadamente não existe objetividade a respeito de que qualificação jurídica deve ser atribuída a um fato, ou se há comprovada negligência ou omissão do legislador ou da

---

<sup>503</sup> Neste sentido, Elcio Fonseca Reis defende: “A violação a deveres instrumentais enseja a aplicação de penalidade direta, não se perquirindo estava ou não de boa-fé.

“Todavia, esta regra objetiva deve ser amenizada em face do princípio da boa-fé subjetiva na sua consideração ética, porquanto, nos tempos modernos, em que há a proliferação exacerbada de leis tributárias, especialmente as de natureza infra-legal estabelecendo deveres de informação, deveres de colaboração cada vez mais detalhados e complexos, com uso cada vez mais frequente da informática, não se pode exigir que o contribuinte, mesmo agindo em estrita observância com as regras da boa-fé ética, seja punido pela violação de um desses deveres de colaboração ou de informação estatuídos em regramentos infra-legais mas de difícil conhecimento *a priori*, dada a novidade da imposição ou a sua complexidade” (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 81).

<sup>504</sup> É preciso, nesta esteira, o comentário de Heleno Taveira Tôrres: “A autoridade administrativa, na aplicação dos tributos ou na solução de conflitos, i. e., quando decide e argumenta, deve atuar com observância da boa-fé na conduta dos contribuintes, em cumprimento a princípios fundamentais, como proporcionalidade, segurança jurídica e eficiência. Negar o exame da boa-fé nos atos dos contribuintes, e tanto mais nos casos que a lei atribui a estes o dever de aplicação (interpretação) da legislação tributária, equivaleria a suprimir destes idêntico direito da decidibilidade em padrões semelhantes de seleção de possibilidades na aplicação da legislação tributária, provado o manifesto interesse em dar cumprimento à legalidade.

“Por mais vinculada que seja a atividade administrativa, da seleção de sentidos nenhum intérprete escapa. Em vista disso, é perfeitamente aceitável que isso possa levar o contribuinte a incorrer numa desconformidade de conduta em relação àquela projetada ou esperada pela Administração, mas em lédima boa-fé, sem qualquer intuito fraudulento ou de ilegalidade (o que deve ser provado. Por isso mesmo, demonstrada a boa-fé, cabe às autoridades administrativas a aceitação do contribuinte como intérprete qualificado das normas tributárias e o ajuste de conduta sem quaisquer sanções” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 302).

Administração Pública em fornecer critérios precisos para a aplicação do direito pelo particular-colaborador.

É verdade, também, que essa concepção pode ser empregada por particulares de má-fé no sentido de utilizarem interpretações isoladas manifestadas em precedentes para justificar a sua decisão de aplicar o direito tributário de modo que lhes seja menos oneroso do ponto de vista do montante de tributos a pagar.

Mas isso deve ser evitado pelo labor preventivo dos órgãos dos três poderes da República, cada qual no âmbito de sua competência, ao atuarem proativamente no cumprimento de seu dever de orientação: produzindo leis e atos normativos com boa técnica, implementando atos voltados à educação e à orientação dos particulares, uniformizando a sua jurisprudência e não aplicando retroativamente decisões que modificam entendimentos anteriormente consolidados e que podem ter servido de parâmetro para as decisões dos particulares-colaboradores.

O que não deve ocorrer em nenhuma hipótese é a penalização de contribuintes de boa-fé que foram induzidos a erro pelo próprio ordenamento jurídico, ou aos quais foi atribuída uma função sem que lhes fossem fornecidos os meios para bem cumpri-la (orientação).

A boa-fé objetiva do particular pode ser comprovada e deve ser plenamente respeitada quando a sua interpretação e aplicação do direito foi baseada critério decisório fornecido pelo próprio ordenamento jurídico ao tempo da realização e constituição dos fatos tributários por ele praticados, como aqueles divulgados pela própria Administração Tributária (artigo 146, e artigo 100, incisos I e II do Código Tributário Nacional), ou reiteradamente utilizados por seus órgãos e agentes (artigo 100, inciso III do Código Tributário Nacional), ou mesmo por jurisprudência consolidada em tribunais administrativos e judiciais.

Como já vimos, o parágrafo único do referido artigo 100 do Código Tributário Nacional trata do afastamento de multa, juros e atualização monetária dos tributos, mas também deve ser afastado o próprio pagamento de tributo quando na época da realização dos fatos geradores ou de sua formalização pelo particular, vigia interpretação da Administração Tributária ou de precedentes administrativos ou judiciais segundo os quais este não era devido, tendo em vista o respeito à boa-fé objetiva do

particular que neles se baseou e a necessidade de estabilização de seus atos de aplicação do direito.<sup>505</sup>

Se a Administração Tributária aplica retroativamente novo critério jurídico para modificar fatos e créditos tributários que foram constituídos por particulares com base em orientações ou precedentes anteriormente vigentes, configura-se o caso típico de quebra de confiança em virtude do *venire contra factum proprium*<sup>506</sup> por ela incorrido.

#### 9.2.4 O direito de participação dos contribuintes nas fiscalizações tributárias

Outro fator de estabilidade das decisões dos particulares produzidas no exercício de competência administrativo-tributária é o estabelecimento de um diálogo entre os agentes fiscais e os particulares em sede de fiscalização tributária.

Juliano Di Pietro demonstrou, em sua tese de doutorado, que não há conflito em facultar o contraditório aos particulares nos procedimentos de fiscalização tributária e o princípio inquisitivo das fiscalizações,<sup>507</sup> e apresentou também todos os benefícios que este diálogo pode proporcionar no sentido de concretização de diversos valores constitucionais.<sup>508</sup>

---

<sup>505</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López comentam a este respeito: “Na verdade, se as autoridades derem sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto da lei. Então, o contribuinte deve ser protegido contra mudança de critério jurídico das repartições e autoridades na interpretação da lei. Ela, se vier, não pode prejudicar, sobretudo, não pode punir o contribuinte pelos fatos e atos anteriores à nova orientação. Neste sentido, o artigo 146 do Código Tributário Nacional traz proteção expressa para o contribuinte contra ato que promova mudança no critério jurídico do lançamento tributário pela autoridade administrativa” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 37-38).

<sup>506</sup> Observa Elcio Fonseca Reis: “No *venire contra factum proprium* uma das partes realiza uma conduta que cria uma aparência suscetível de gerar uma expectativa na outra parte que passa a confiar e acreditar naquele comportamento.

Posteriormente, conduto, a parte que praticou o ato inicial realiza ato contrário à conduta inicial, rompendo a confiança depositada. Não se perquire, inclusive, se o ato foi praticado com culpa ou dolo, a nulidade em face do princípio da boa-fé, expressado no *venire contra factum proprium*, é um imperativo, sendo a conduta analisada de forma objetiva.” (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 110).

<sup>507</sup> DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 214 e ss.

<sup>508</sup> Juliano chega a afirmar que a participação do contribuinte no procedimento de fiscalização é um direito fundamental: “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,

A aplicabilidade ou não dos princípios do contraditório e da ampla defesa nos procedimentos administrativos tem sido, ao lado de divergências a respeito da função do processo administrativo tributário, a principal causa por trás de longas e antigas discussões doutrinárias no sentido de defender ou criticar a distinção entre processos e procedimentos administrativos.<sup>509</sup>

Em proposta que supera este antagonismo de posições Juliano defende o direito de participação do contribuinte no procedimento de fiscalização tributária, em suas palavras, “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”.<sup>510</sup>

Nesse sentido, quando o agente fiscal faculta ao particular esclarecer<sup>511</sup> situações que, a seu ver, podem indicar erros, omissões ou infrações dolosas, estabelecendo com ele um diálogo e permitindo-lhe apresentar e comprovar argumentos que sustentem a

---

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).” (DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 267).

<sup>509</sup> Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa López abordam o tema: “Conceituado o processo administrativo, surge a controvérsia no tocante à sua denominação: processo ou procedimento. Tal definição terminológica é particularmente relevante na atividade de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, pois permite distinguir as situações submetidas à tutela processual. A partir do momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impõe-se a aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório inerentes ao devido processo legal; se, por outro lado, considera-se a fase apenas procedimental, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da pretensão estatal” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 29).

<sup>510</sup> “(...) 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” (DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, p. 263).

<sup>511</sup> Marcos Neder e Teresa tratam do tema: “O artigo 4º da Lei 9.784 estabelece como dever do administrado perante a Administração prestar informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos. No mesmo sentido, o artigo 197 do CTN prevê a obrigatoriedade da prestação de informações à autoridade administrativa sobre bens, negócios ou atividades de terceiros, ressalvadas apenas aquelas em que o segredo é protegido por lei.

Assim, em face da constatação de indícios da ocorrência do fato gerador em determinado evento negocial, compete à Administração Fazendária atuar para a verificação da regularidade do cumprimento das respectivas obrigações tributárias. No exercício de suas atividades, a autoridade pode praticar atos e verificar os documentos fiscais do contribuinte, intimando-o a prestar esclarecimentos necessários à apuração da verdade material sobre fatos e circunstâncias concernentes ao exercício de suas atividades.” (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 147).

sua atividade de constituição de fatos e de créditos tributários, há um respeito à presunção de validade da norma individual e concreta produzida pelo particular e, conseqüentemente, à estabilidade de seus atos de decisão proferidos no exercício de competência originária. Há também a observância do princípio da eficiência da Administração Pública ao se evitar que esclarecimentos a respeito das condutas dos particulares venham a ocorrer apenas em via litigiosa.

Isto porque com o diálogo é possível que o agente fiscal se convença a respeito da adequação dos fatos tributários constituídos pelo particular nos documentos e declarações de tributos produzidos e da apuração e cálculo de tributos devidos em razão de sua realização. Caso isto ocorra, fomenta-se a democratização da atuação da Administração Tributária<sup>512</sup> e, especialmente, evita-se o contencioso entre Estado e particulares, com todos os seus custos para ambas as partes.

---

<sup>512</sup> Oportuna é a advertência proferida por Celso Antonio Bandeira de Mello: “Diante deste fenômeno do agigantamento do Estado e, mais do que isso, do agigantamento da Administração, que passou a intervir avassaladoramente na vida de cada cidadão, a resposta adequada e natural para impedir-lhes o amesquinamento e buscar preservar, quando possível, o equilíbrio ente ambos teria de ser o asseguramento da presença do administrado no circuito formativo das decisões administrativas que irão atingi-lo. Com isso também se enseja maior descortino para as atuações da Administração, pois esta agirá informada, também, pela perspectiva exibida pelo interessado, o qual pode acender luzes prestantes para a avaliação mais completa do assunto que esteja em causa” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.464-465). Marcelo Zockun também traz interessante perspectiva: “Com efeito, o procedimento administrativo é formado por um conjunto concatenado de atos administrativos que se dispõem a um determinado fim (sempre em prol do interesse público), iniciado o procedimento de fiscalização a que alude o art. 196 do CTN, nasce para a pessoa fiscalizada o direito subjetivo de exigir a busca da verdade material (especialmente em relação à apuração do nascimento de uma obrigação tributária de direito material ou substantivo), sendo-lhe possível, exemplificativamente, protestar pela juntada de documentos e exigir a produção de provas em seu curso em busca dessa finalidade pública” (ZOCKUN, Marcelo. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119).

## **10. A PROTEÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO E A ATIVIDADE ESTATAL COORDENADA PARA A PROMOÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

### **10.1 Processo administrativo e judicial tributário – o controle da Administração Tributária para a proteção da segurança jurídica**

Nenhuma estratégia de implementação de segurança jurídica nos modelos colaborativos de administração tributária pode consolidar-se sem que as suas bases sejam confirmadas nas instâncias de controle da atividade legislativa e administrativa, especialmente no âmbito dos processos administrativos e judiciais.

Primeiramente, devemos considerar que é com o trânsito em julgado de decisões proferidas por tribunais administrativos ou judiciais que os ciclos de positivação do direito se fecham definitivamente nos casos de controvérsia entre particulares e a Administração Tributária. É, portanto, no seio dessas decisões finais de cadeias normativas que se verificará, ou não, a concretização de valores constitucionais, inclusive aqueles inerentes ao princípio da segurança jurídica, a depender de sua observância e respeito em relação a esses valores, e de uma atuação efetiva no afastamento dos atos legislativos ou administrativos que os contrariem.

Além disso, apesar de que as normas produzidas por estas decisões são, na maior parte das vezes, individuais e concretas, elas possuem sempre um efeito geral na medida em que os critérios decisórios por elas utilizados retroalimentam o ordenamento jurídico com elementos de interpretação normativa.

Como já vimos, o sistema jurídico regula a sua própria dinâmica e ciclos de positivação por meio do estabelecimento de procedimentos e competências para a sua aplicação, com o fim de introduzir novas normas jurídicas em seu bojo, sejam elas gerais e abstratas, sejam individuais e concretas. Essas decisões, proferidas pelos agentes competentes com a observância dos ditos procedimentos, são versadas em textos que consubstanciam veículos introdutórios de normas jurídicas, e são consideradas as fontes do direito.

Devemos notar que os procedimentos juridicamente regulados que ensejarão decisões com este condão de introduzir normas no ordenamento podem possuir diferentes naturezas de acordo com a sua função na organização e na atividade do Estado.

Quando esses procedimentos se encontram ordenados com o fim de regular a discussão entre duas ou mais partes que divergem em uma controvérsia jurídica a ser solucionada por terceiro, órgão ou agente julgador, podemos dizer que eles configuram em seu conjunto um *processo*, que pode ser judicial ou administrativo, segundo o âmbito da competência dos agentes e órgãos habilitados para decidir sobre a matéria.<sup>513</sup>

Neste sentido entende Hely Lopes Meirelles que: “o processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual”<sup>514</sup>.

No âmbito do direito tributário e administrativo-tributário a processualidade administrativa ou judicial pode servir como via de resolução de controvérsias diante de matérias diversas, dentre as quais se destacam, a sua função de participação nos ciclos de positivação do direito tributário nos casos de discussões sobre a

---

<sup>513</sup> Vale salientar que houve grande discussão na doutrina tributarista e administrativista sobre a adequação do uso da expressão “processo” na seara administrativa. Entendemos, na esteira de Odete Medauar, ainda que esta posição não seja unânime, que tal discussão se encontra superada. Nas palavras da autora: “A Constituição Federal adotou a expressão *processo administrativo* e utilizou o termo *processo*, o que significa não só escolha terminológica, mas sobretudo reconhecimento do processo na atividade da Administração Pública, como demonstram quatro dispositivos, principalmente: 1) o inciso LV do art. 5º: ‘Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes’; 2) inciso LXXII do art. 5º: ‘Conceder-se-á *habeas data*...b) para retificação de dados quando não se preferir fazê-lo por *processo* sigiloso judicial ou administrativo’; 3) o inciso XXI do Art. 37: ‘Ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante *processo* de licitação pública...’; 4) o § 1º do art. 41: ‘O servidor público estável só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado mediante *processo administrativo* em que lhe seja assegurada ampla defesa’. Conclui-se que não há mais razão para afirmar que o conflito de interesses entre o particular e a Administração Pública é mero procedimento administrativo. Na verdade há um processo administrativo acompanhado de todas características inerentes ao processo, como o direito ao devido processo legal, contraditório, ampla defesa e um julgador imparcial.

“Nesse sentido, dá-se como superada a antiga divergência existente entre administrativistas e processualistas, em que estes não reconheciam como possível a existência de um processo administrativo, por entenderem que ele se restringia à função jurisdicional como exclusiva do Poder do Judiciário, utilizando a expressão procedimento para designar a processualidade administrativa, tendo em vista que hoje são unânimes as posições que reconhecem a processualidade no âmbito administrativo, por ela poder ser identificada por meio de todas as características necessárias ao seu enquadramento nesta hipótese, que foi até mesmo consagrada e institucionalizada no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal Brasileira (...)” (MEDAUAR, Odete. Bases do Processo Administrativo. In: MEDAUAR, Odete (Coord.) *Processo Administrativo: Aspectos Atuais*. São Paulo: Cultural Paulista, 1998, p. 14-15).

<sup>514</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 559.



validade de norma que constitui crédito tributário produzida por agentes fiscais em sede de lançamento de ofício.<sup>515</sup>

Assim, diante do escopo do presente trabalho, trataremos mais detidamente do controle de validade dos lançamentos de ofício que foram produzidos como decisões substitutivas a decisões que foram ou deveriam ter sido proferidas por particulares que possuíam a competência originária para constituir créditos tributários.

Diante do lançamento de ofício de tributos, poderão surgir três cenários distintos:<sup>516</sup>

- (i) O particular acata a decisão do agente fiscal e, reconhecendo a validade da norma por ele produzida, recolhe o tributo e as sanções por ela determinadas, com o que se extingue o crédito tributário e se encerra um ciclo de positivação do direito, com a prevalência no ordenamento jurídico da norma individual e concreta produzida pelo agente fiscal;
- (ii) O particular não concorda com o lançamento produzido pelo agente fiscal e dirige impugnação administrativa a órgão competente para processá-la, ou ingressa com ação judicial com o intuito de afastar o lançamento de ofício;
- (iii) O particular não apresenta impugnação e também não paga o tributo e/ou as multas determinadas no auto de infração.

---

<sup>515</sup> “Interessa-nos aludir a uma forma precisa de procedimento administrativo, qual seja, a do procedimento administrativo tributário, que tem como conteúdo a discussão do ato de lançamento ou do ato de imposição de penalidade, ou ainda, da própria notificação, como ato jurídico administrativo que é.

Vale dizer que tal procedimento apresenta-se como sistema de controle de legalidade dos atos administrativos. A decisão de primeira instância exerce controle inicial; o acórdão do tribunal administrativo visa, também, à verificação a validade do ato exarado pela autoridade recorrida; e, às vezes, câmaras superiores exercitam a análise da legalidade do próprio acórdão expedido pelo órgão colegial”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 814).

<sup>516</sup> “Assim, o Estado, calcado no Direito formal, exerce a função de lançamento, em que procede à identificação do fato tributável, do sujeito passivo e quantifica a a obrigação. A partir daí, visualizam-se as seguintes situações:

1. Pretensão satisfeita na hipótese de concordância com a pretensão fiscal e efetivação do recolhimento sem oposição;
2. Pretensão resistida que se subdivide nas suas seguintes hipóteses: pretensão impugnada ou pretensão insatisfeita (revelia).

No caso da segunda hipótese, se o contribuinte entender que a cobrança fiscal não está de acordo com a lei ou a considerar em desacordo com o sistema constitucional, tem direito de se valer dos meios processuais disponíveis para defender o não pagamento do tributo exigido que considera indevido”. (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 41).

Conforme comentam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, a etapa contenciosa nas relações tributárias entre Estado e particulares “se caracteriza pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses”, o que ocorre “no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração, seja o ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame com a aplicação de multa por suposto não cumprimento de dever instrumental.”<sup>517</sup>

O particular, caso não esteja de acordo com o lançamento de ofício produzido pelo agente fiscal, pode optar por (i) apresentar impugnação administrativa, com o que terá início um processo administrativo tributário, que configura instância de autocontrole da Administração Pública quanto à legalidade e validade de seus próprios atos, ou (ii) questionar a validade do lançamento de ofício perante o Poder Judiciário, que atuará no controle da Administração Pública em sede de processos judiciais tributários.

Conforme já comentamos diversas vezes, a função administrativa do Estado deve harmonizar-se com o viés garantista de direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal, de modo que toda atuação estatal esteja voltada para a realização dos valores constitucionais.

O processo tributário, de modo geral, sem dúvida se insere nesse contexto como importante instrumental, configurando instância onde o debate entre as partes, fundamentado na produção de provas e de argumentos técnicos e jurídicos, servirá para a consolidação de posições jurídicas pelas decisões dos órgãos administrativos de julgamento e do Poder Judiciário.

As controvérsias jurídicas, por diversas razões, são dificilmente evitáveis em sua totalidade, mas vale anotar que um alto grau de litigiosidade entre partes em posições semelhantes nas relações tributárias ou administrativo-tributárias é um indício de que há um problema qualitativo das leis e/ou no modo de executá-las, que as torna incapazes de por si só ordenar estas relações, exigindo sempre a demanda de um posicionamento de terceiro (jugador administrativo ou juiz) para fixar-lhes o conteúdo de modo definitivo.

---

<sup>517</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 30.

Precisamos considerar que um modelo de sistema tributário e administrativo-tributário que por deficiências legais ou administrativas enseja um alto grau de controvérsias entre as partes das relações tributárias, finda por ser custoso para o Estado, uma vez que a litigiosidade em matéria tributária não implica altos custos apenas para os particulares mas exige a estruturação de órgãos estatais exclusivamente voltados para a resolução de tais controvérsias.<sup>518</sup>

As estratégias para enfrentar a litigiosidade que potencialmente decorre da atividade administrativa são diversas em diferentes países, sendo dois os principais modelos de resolução dos litígios que envolvem particulares e a Administração Pública: o do contencioso administrativo, ou sistema francês, e o modelo da jurisdição única, ou sistema inglês.

O sistema duplo de jurisdição, ou sistema do contencioso administrativo, ou ainda, sistema francês, conta com distintos órgãos que possuem competência jurisdicional, “sendo a jurisdição comum, competente para apreciação de questões penais e de natureza privada, e a jurisdição administrativa, exercitada pela Administração Pública, competente para apreciar questões administrativas e fiscais.”<sup>519</sup> Dessa forma, a atividade de julgamento por órgãos da Administração Pública, como o Conselho de Estado francês, constitui um verdadeiro exercício de jurisdição.<sup>520</sup>

---

<sup>518</sup> Para termos uma ideia, ainda que superficial, a respeito do custo do contencioso tributário para o Estado, consideremos o percentual de causas tributárias que tramitam nos órgãos do Poder Judiciário no âmbito estadual e federal e imaginemos percentual semelhante aplicado sobre todos os custos para a manutenção desses órgãos (salários, infra-estrutura, etc). Somemos a esse valor todos os custos para a manutenção de órgãos de julgamento administrativos em âmbito municipal, estadual e federal. Somemos também o custo para a manutenção de toda a parcela das procuradorias fazendárias ocupadas exclusivamente com o contencioso tributário nos âmbitos municipal, estadual e federal. Esse número, que certamente será altíssimo, representa grosseiramente o custo do contencioso tributário para o Estado no Brasil. Considerando que todo esse custo será financiado por receitas tributárias, notaremos que um sistema tributário que não consegue prevenir razoavelmente a litigiosidade finda por ser um sistema tributário que em alto percentual serve para financiar a própria litigiosidade que enseja. Os números a respeito dos custos do Poder Judiciário e da quantidade de ações relacionadas à matéria podem ser encontrados em: CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 21h).

<sup>519</sup> ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal*. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 102.

<sup>520</sup> Tal modelo tem, na França, onde se desenhou, o duplo escopo de “desafogar o Judiciário e melhorar a relação entre Administração e Administrados” (DAVI, Kalien Ferreira Davi. Brasil e França em busca de alternativas para o contencioso administrativo. *Revista dos Tribunais*, vol. 914. São Paulo: RT, 2011, p. 587). Esses objetivos, segundo a doutrina, ainda não foram plenamente alcançados naquele país, ainda que as iniciativas no sentido de consolidá-lo remontem à época da Revolução Francesa. Segundo Hely Lopes Meirelles “o sistema francês resultou da acirrada luta que se travou no ocaso da Monarquia entre o

A par das relevantes questões históricas próprias dos contextos onde se desenvolveram os sistemas de contencioso administrativo e de jurisdição única, inicialmente na França e na Inglaterra, pode-se afirmar que ambos representam formas distintas de conceber o princípio de separação dos poderes.

Enquanto no sistema de contencioso administrativo, busca-se de certo modo afastar uma excessiva ingerência por parte do Poder Judiciário em questões que dizem respeito à Administração Pública em suas decisões políticas ou burocráticas<sup>521</sup>, no sistema de Jurisdição Única se concebe que cabe ao Poder Judiciário em última instância assegurar a correta aplicação da lei pela Administração Pública.

No sistema de jurisdição única, assim, a solução dos litígios em definitivo é reserva absoluta do Poder Judiciário, que não pode ser privado de se posicionar acerca de qualquer lesão ou ameaça do direito, inclusive, daquelas decorrentes da atuação da Administração Pública.<sup>522</sup>

Esse sistema é adotado em diversos países e inclusive no Brasil, conforme depreendemos do texto constitucional em seu artigo 5º, inciso XXXV, que determina que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Nesse modelo, o processo administrativo atua como um meio supletivo de controle da legalidade dos atos administrativos.

---

Parlamento, que então exercia funções jurisdicionais, e os Intendentes, que representavam as administrações locais” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 48).

<sup>521</sup> Na França, por meio de dispositivos que se sucederam historicamente em diferentes Constituições firmou-se, como comenta Hely Lopes Meirelles: “O sistema do administrador-juiz, vedando-se à Justiça Comum conhecer de atos da Administração, os quais se sujeitam unicamente à jurisdição especial do contencioso administrativo, que gravita em torno da autoridade suprema do Conselho de Estado, peça fundamental do sistema francês. Essa orientação foi conservada na reforma administrativa de 1953, sendo mantida pela vigente Constituição de 4.10.58.” Tópico relevante desse modelo de jurisdição dupla é o da divisão da competência da jurisdição administrativa em face da jurisdição judicial que, sendo delimitada pela jurisprudência, enseja frequentemente conflitos de competência e embates doutrinários. Tem-se, entretanto por pacífico que algumas matérias ficam afastadas da jurisdição administrativa, ficando a cargo da Justiça Comum, como: “a) litígios decorrentes de atividades públicas com caráter privado; b) litígios que envolvam questões de estado e capacidade das pessoas e de repressão penal; c) litígios que se refiram à propriedade privada” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 49-59).

<sup>522</sup> De acordo com Hely Lopes Meirelles: “A evolução desse sistema está intimamente relacionada com as conquistas do povo contra os privilégios e desmandos da Corte inglesa. Primitivamente, todo o poder de administrar e julgar concentrava-se na Coroa. Com o correr dos tempos diferenciou-se o poder de legislar (Parlamento) do poder de administrar (Rei). Mas permanecia com a coroa o poder de julgar” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 51).

Os processos, administrativos<sup>523</sup> ou judiciais, portanto, configuram a instância de debates acerca de litígios em que se buscará o convencimento do agente julgador, normalmente para a formulação de normas jurídicas individuais e concretas, por meio de sentença ou acórdão – no caso do processo judicial – e de decisão administrativa – no caso do processo administrativo.

Em matéria tributária, os agentes julgadores participam dos ciclos de positivação do direito, dentre outros casos, quando há controvérsias sobre a validade da norma individual e concreta produzida pelo lançamento de ofício produzido pelo agente fiscal, e atuam no sentido de controle da validade desses atos administrativos.

O principal e essencial aspecto em que diferem o processo administrativo do judicial e que caracteriza a adoção, no Brasil, no sistema de jurisdição única, é o efeito da decisão prolatada nessas diferentes searas. Somente a decisão desfavorável ao particular, que é proferida no âmbito do Poder Judiciário, faz coisa julgada entre as partes, ou seja, é marcada pela definitividade.

No processo administrativo, as decisões contrárias aos particulares não eliminam a possibilidade de que esses ingressem posteriormente no Poder Judiciário para discutir a mesma matéria. Fica assim afastada a apreciação judicial somente quando as decisões dos tribunais administrativos forem favoráveis aos particulares.<sup>524</sup>

---

<sup>523</sup> Vale trazer um breve comentário, acerca da antiga discussão sobre a utilização do termo “processo” na esfera administrativa, sob a perspectiva da doutrina processualista. A doutrina processual concebe o instituto por esse termo designado como instrumento de atuação de poder legítimo para promover a justiça e pacificar os conflitos de interesse da sociedade, independentemente da forma e limites aplicáveis nesta matéria para cada órgão competente para nele proferir decisão. Segundo Cintra, Grinover e Dinamarco:

“Processo é conceito que transcende o direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para o aumento de capitais etc.)” (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 286). Francesco Carnelutti, ao elaborar sua definição de lide, já afirmava que se tratava de uma categoria da teoria geral do direito, pelo que pode ser aplicável no que se refere ao direito processual civil ou no direito administrativo processual a ser engendrado em casos de litígios que envolvam a Administração Pública. A respeito do conceito de lide, comenta o autor: “A lide, portanto, pode se definir como um conflito (intersubjetivo) de interesses qualificados por uma pretensão contestada (discutida). O conflito de interesses é o seu elemento material, a pretensão e a resistência são seu elemento formal.” (CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do Processo Civil*, Vol. I. Campinas: Servanda, 1999. p. 78).

<sup>524</sup> Tendo em vista o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, o Poder Judiciário poderá controlar toda atividade administrativa que ensejar “lesão ou ameaça a direito”. Sobre a ampla possibilidade de controle jurisdicional sobre a Administração Pública no Brasil, vide: MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 214 e ss.

Com isso afirmamos que, caso as autoridades julgadoras da Administração Pública conclua pela ilegalidade e afastamento de um lançamento de ofício, esgotadas as instâncias recursais, tal decisão será irreversível, inclusive em processo judicial, o que é bastante razoável, tendo em vista que constituiria patente *venire contra factum proprium*<sup>525</sup> por parte da Administração Pública insurgir-se contra uma decisão proferida por seus próprios órgãos.

A possibilidade de impugnação do particular ao lançamento de ofício produzido por agente fiscal perante a Administração Pública está respaldada na Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, que estabelece que é assegurado a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

Naturalmente, no direito de petição está também implícito o direito a uma resposta da Administração Pública, que configurará ato/decisão administrativa que deve ser informada por todos os princípios do art. 37, da Constituição Federal, e por todos os outros que tangenciem a matéria em discussão.

Nesse mesmo dispositivo do artigo 5º, fica já claro o escopo do processo administrativo, qual seja, servir de controle da atuação da Administração Pública para verificar a legalidade de seus atos, bem como a eventual mitigação de direitos individuais e abusos de poder.

Trata-se de uma forma de autocontrole da Administração Pública para verificar, dentre outros, a validade dos lançamentos tributários produzidos de ofício por seus agentes como atos substitutivos aos produzidos por particulares que detinham a competência originária para constituição de créditos tributários.

O Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 145,<sup>526</sup> a possibilidade de alteração do lançamento de ofício por meio de impugnação do sujeito passivo, e as legislações de cada ente federado deverão prever os órgãos competentes para

---

<sup>525</sup> Segundo Elcio Fonseca Reis: “*Venire contra factum proprium* – *vcfp* – indica a proibição da conduta contrária a um comportamento anteriormente adotado. A *venire contra factum proprium* tem apoio no princípio da boa-fé e na proteção da confiança” (REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109).

<sup>526</sup> Código Tributário Nacional, artigo 145: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

processar e julgar essas impugnações, bem como os procedimentos a serem observados com este escopo.

O particular, como vimos, também pode optar por contestar o lançamento de ofício contra ele lavrado perante o Poder Judiciário e, nesse caso, o processo judicial servirá de instância de controle da atuação da Administração Pública.

É importante registrar que não pretendemos, nem poderíamos percorrer, no presente trabalho, todos os aspectos e nuances dos processos administrativos e judiciais ou do direito processual a eles aplicáveis. Entendemos, entretanto, que é fundamental evidenciar a importância de sua função para a concretização da segurança jurídica em um modelo de Administração Pública tributária colaborativa.

Como sabemos, o artigo 5º, incisos LIV e LV<sup>527</sup> determina o respeito ao devido processo legal nos processos administrativos e judiciais, o qual deve ser compreendido em seus aspectos formal e substancial<sup>528</sup>.

O primeiro desses aspectos diz respeito à observância de procedimentos<sup>529</sup> legalmente estabelecidos e que devem assegurar a impessoalidade e a imparcialidade<sup>530</sup> no julgamento de processos judiciais e administrativos, o princípio do

---

<sup>527</sup> Constituição Federal, artigo 5º: (...) “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; 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.”

<sup>528</sup> “Assim, o princípio do devido processo legal pode ser entendido as seguintes acepções: genericamente, caracteriza-se pelo trinômio, vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico. Em sentido processual, a expressão tem significado mais restrito e compreende a garantia de ampla defesa, o contraditório, a prévia determinação de competência (juiz natural) e o direito a uma decisão fundamentada que ponha terno ao processo”. (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 45).

<sup>529</sup> “Entendido o processo administrativo como um instrumento de controle da legalidade do exercício de algumas atribuições contidas na Função Executiva, este será sempre exercido por intermédio de um procedimento, ou seja, de uma exteriorização formal de atos, praticados em sequência e inter-relacionados, para fins de se obter um ato decisório final” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007, p. 41).

<sup>530</sup> Em relação à imparcialidade do julgador em processos administrativos, é válido compreender o que comenta Souto Maior Borges: “A atuação do Fisco no procedimento administrativo é imparcial. Porque nele o Fisco persegue, como se disse, a descoberta da verdade material; é, então, indiferente ao objeto do processo sejam os fatos apurados ‘favoráveis’, e.g., à constatação do débito tributário ou ‘desfavoráveis’ ao Fisco, tal como sucede com a verificação administrativa da inexistência de débito ou da ocorrência dos pressupostos legais para o desfrute de uma isenção tributária. Já se caracterizou essa posição processual do Fisco – e não sem razão – como a de uma parte imparcial. Parte, porque intervém no processo, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária. Imparcial, porque a sua atuação está desvinculada dos interesses que se controvertem no processo, sem consideração a interesses parciais de qualquer ordem” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 122).

juiz natural, o contraditório, a ampla defesa e a devida fundamentação das decisões proferidas em seu bojo.<sup>531</sup>

Em relação ao devido processo legal substancial, esse diz respeito à proteção dos bens jurídicos constitucionalmente tutelados pela via processual, como o direito à liberdade e a à propriedade e que somente podem ser relativizados em hipóteses legalmente admitidas e observadas as exigências do devido processo legal formal.

Dado o seu propósito intrínseco de dar fim a controvérsias, a processualidade possui em si um escopo voltado à promoção da segurança jurídica do ordenamento jurídico, constituindo garantia de que as divergências entre as partes terão uma solução em decisão proferida por terceiro imparcial, ao final de procedimento previamente determinado mediante a aplicação das normas materiais atinentes ao tema.

A segurança jurídica de um ponto de vista material, no entanto, só se configura na prática se os julgadores desses processos estiverem plenamente conscientes da própria função perante a sua concretização.

Observemos que, em relação aos processos administrativos tributários, especialmente, eles tramitam, normalmente, em órgãos colegiados especializados dos entes federados, compostos de modo paritário por representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes com o que se viabilizam debates plurais e com alta qualificação técnica. Assim, têm toda a condição de servir como instrumental para a consolidação de conceitos e de posições jurídicas que, como vimos, podem retroalimentar com critérios interpretativos o ordenamento jurídico e estabelecer um efeito de orientação em relação aos aplicadores da lei, sejam eles agentes públicos, sejam eles agentes privados.

Também o Poder Judiciário, atualmente, está estruturado de modo a que as lides tributárias sejam apreciadas por varas e turmas especializadas, especialmente nas capitais, desde a primeira instância e a partir da segunda instância em todos os estados, o que muito contribui para a qualidade de suas decisões.

---

<sup>531</sup> Alguns dos principais aspectos do devido processo legal estão estabelecidos pela Constituição Federal, nos seguintes incisos do artigo 5º: “LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente; LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; 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; LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;”



Por meio de sua peça impugnatória, o particular buscará, então, em uma perspectiva ampla, questionar a validade da norma individual e concreta produzida pelo agente fiscal no lançamento de ofício, sob a perspectiva de sua validade formal e/ou material, aspectos esses já abordados em tópico anterior.

Diante dessa provocação do particular, os agentes julgadores da Administração Pública e do Poder Judiciário terão, então, a oportunidade de exercer funções importantíssimas para a concretização da segurança jurídica, como veremos a seguir.

## **10.2 O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de estabilidade dos atos de decisão dos particulares-colaboradores**

Os julgadores de processos tributários possuem importante posição nos ciclos de positivação do direito tributário de controle da atividade da Administração Tributária de fiscalização e revisão dos atos de decisão proferidos pelos particulares-colaboradores em seus atos de aplicação do direito para a constituição de fatos e de créditos tributários.

Por meio da efetividade desses controles para afastar ou corrigir as normas individuais e concretas de incidência tributária ou administrativo-tributárias produzidas de modo inválido por agentes fiscais nos lançamentos de ofício, incrementa-se a segurança jurídica enquanto garantia de proteção aos direitos fundamentais dos particulares pelo respeito e estabilidade de suas decisões proferidas no âmbito de competências a eles legalmente atribuídas.

A cada ato de aplicação do direito deve convergir todo o ordenamento jurídico para a construção da valoração do caso concreto; portanto, os princípios informadores da matéria de direito a ser aplicada, dentre eles o da segurança jurídica, devem concretizar-se no ato de aplicação e caso forem indevidamente mitigados, deve-se considerar que a decisão/norma produzida é materialmente inválida.<sup>532</sup>

---

<sup>532</sup> Antonio-Enrique Pérez Luño trata do aspecto da correção funcional do ordenamento jurídico, como expressão de segurança jurídica pelo afastamento de atos arbitrários e ilegais produzidos pelos aplicadores do direito (LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991, p. 26).

Em linhas gerais, os motivos que devem ensejar o afastamento de autos de infração por invalidade formal são os seguintes:

- (i) Desatendimento de exigências procedimentais no curso da fiscalização tributária;
- (ii) Desatendimento de exigências procedimentais estabelecidas em leis e normas infralegais da Administração Pública para a elaboração do auto de infração e, ainda, da exigência de que no seu corpo ou em termo anexo conste a descrição das atividades realizadas em sede de fiscalização, bem como da suficiente enunciação e comprovação da motivação para o lançamento de ofício, que em seu conteúdo servirão para a verificação de sua validade material.
- (iii) Produção do auto por agente incompetente, inclusive no caso em que já se tenha exaurido a competência do agente fiscal por esgotamento do prazo previsto para a fiscalização no termo de início de procedimento fiscal, ou porque a sua competência extraordinária para constituir créditos tributários não chegou a conformar-se tendo em vista a efetividade do método ordinário de constituição de créditos pela declaração de tributos, entregue pelo particular, lastreada em suas escriturações contáveis e documentos fiscais e em interpretação possível do direito.

Como já vimos, as formalidades que devem ser e que são exigidas pela lei e por atos normativos para as fiscalizações tributárias e para a produção de lançamentos de ofício e imposição de sanções cumprem papel de suma importância no sentido de fomento da segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte, porque criam um sistema de previsibilidade sobre as bases desse relacionamento e de delimitação das possibilidades de intervenção da Administração Pública na esfera de direitos dos particulares.

No entanto, esse efeito somente se concretiza se tais formalidades forem efetivamente observadas pelos agentes fiscais e se, em sede de controle de sua atuação nos processos administrativos e judiciais, o atendimento a esses aspectos formais for rigorosamente exigida como requisito de validade formal das normas individuais e concretas por eles produzidas.

Assim, os processos administrativos e judiciais, tendo em vista a sua função de fechamento dos ciclos de positivação do direito em situações controvertidas, ao exercerem o controle da atuação da Administração Pública, cumprem um papel fundamental para a concretização e a efetividade da segurança jurídica, quando exigem a efetiva observância de formalidades para a produção de lançamentos de ofício.

Nesse sentido, a inobservância de qualquer formalidade, ainda que não prejudique individualmente o particular em seu direito ao contraditório e ampla defesa, pode ser motivo para o afastamento do auto de infração, tendo em vista o seu impacto e mitigação da segurança jurídica nas relações administrativo-tributárias como um todo.

O artigo 3º da Lei 9.784/99, em seu parágrafo único, inciso IX, determina nos processos administrativos a “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”.

Esse dispositivo estabelece o princípio da informalidade a reger os procedimentos e processos administrativos. Não devemos olvidar, no entanto, que essa informalidade, conforme se depreende do referido dispositivo, deve estar a serviço da proteção dos *direitos dos administrados* e não pode ser arguida, portanto, em prol da mitigação desses direitos, ainda que para defender a “salvabilidade” de autos de infração em face de desatendimento de formalidades aparentemente singelas.

O bem jurídico que se está a proteger com o afastamento dos autos de infração formalmente inválidos não se restringe ao direito do particular em face do qual esses autos forem lavrados, mas alcança a segurança jurídica do ordenamento jurídico da fixação e observância de parâmetros para a atuação estatal, os quais criam a seu respeito um estado de previsibilidade e de confiança na efetividade de direitos fundamentais – que não podem ser mitigados arbitrariamente.

Em relação à validade material dos autos de infração, ela diz respeito à correta atividade de subsunção dos fatos e de imputação de consequências tributárias, de acordo com as normas gerais e abstratas de incidência que lhes dizem respeito.

Para tanto, é preciso construir os fatos tributários com base em provas que, em seu conjunto, lhes conferem determinado sentido jurídico.

Desse modo, numa perspectiva prática, caso o julgador avalie que as provas produzidas durante a fiscalização tributária sejam aptas a fundamentar a qualificação que o particular empregou aos fatos tributários que havia previamente constituído, sem que houvesse no ordenamento critérios interpretativos estabelecidos por orientação legal, administrativa ou jurisprudencial que lhe indicasse o dever de qualificá-los de modo diverso, o auto de infração deve ser afastado por invalidade formal – uma vez que a competência do agente fiscal para empreender o método extraordinário de créditos tributários que já haviam sido regularmente constituídos não chega a se formar.

Por outro lado, ainda que verificada a validade formal do lançamento de ofício, se o julgador de processos tributários avaliar que as provas produzidas pelo agente fiscal são insuficientes ou incoerentes com os fatos por ele construídos, esses fatos deverão ser desconsiderados, o que poderá acarretar a inviabilidade da subsunção normativa por ele realizada e, conseqüentemente, a invalidade material do auto de infração.

A invalidade material do auto de infração também pode decorrer da incorreta atribuição de conseqüências tributárias aos fatos apurados pelo agente fiscal. Esse é o caso típico de erro de direito que também deve ensejar o afastamento do auto de infração.<sup>533</sup>

Importa compreendermos que, ao afastar o auto de infração em tais hipóteses, o julgador estará garantindo a estabilidade dos atos de decisão do particular-colaborador, proferidos no exercício de sua competência administrativo-tributária, os quais somente poderão ser retirados do ordenamento jurídico por normas individuais e concretas substitutivas a esses atos que sejam formal e materialmente válidas.

Com isso, há um estímulo para o incremento na qualidade e profundidade do trabalho dos agentes fiscais no exercício de suas próprias competências e, acima de tudo, efetiva-se a segurança jurídica pela proteção ao direito de estabilidade da decisão do agente competente, fomentando-se também um estado de confiança na atividade estatal voltada à concretização dos valores constitucionais.

---

<sup>533</sup> Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 1303543/RJ, EM 27/03/12, entendeu que feriria os princípios da tipicidade e da segurança jurídica a possibilidade de que, em sede de ação judicial, fosse suprido o erro de direito cometido pelo agente fiscal ao enquadrar incorretamente a atividade do particular. Caberia, assim, ao agente fiscal enquadrar corretamente os fatos apurados, às normas tributárias, sem que a invalidade do seu ato possa ser suprida em instância judicial.

Há outro aspecto que merece ser evidenciado no presente tópico. Como sabemos, os tribunais administrativos, tendo em vista o seu escopo de controle da legalidade, normalmente adotam em seus regimentos internos a vedação de que seja afastada a aplicação de lei pela apreciação de sua inconstitucionalidade.

Apesar de ser questionável essa vedação, tendo em vista que não é possível segregar a aplicação da lei da aplicação da Constituição, em nenhuma hipótese ela poderá convalidar a aplicação inconstitucional de lei. Queremos dizer que é possível que uma lei cujo teor seja considerado constitucional venha a ser aplicada de modo inconstitucional, quando o ato de sua aplicação é realizado de modo a desprezar valores constitucionais e ferir direitos fundamentais dos cidadãos de modo arbitrário.<sup>534</sup>

Precisamos considerar que a validade material de uma norma individual e concreta não pode se verificar apenas sob o ponto de vista da correta subsunção de um dispositivo normativo geral e abstrato isoladamente considerado. Mais uma vez, devemos ter claro que a cada ato de aplicação do direito deve convergir todo ordenamento jurídico, de modo que os princípios jurídicos que tangenciem a matéria em questão sejam também aplicados e respeitados.

Deve ser anulado, portanto, o ato administrativo que viole a segurança jurídica de orientação e de estabilidade dos particulares-colaboradores, condição que certamente se verifica nos casos em que o lançamento de ofício é produzido para exigir tributos ou aplicar sanções:

- (i) Com base em critérios interpretativos do direito que não foram previamente fornecidos ao particular, por demonstrada falta de clareza ou racionalidade dos textos legais em conjunto com o descumprimento pela Administração Pública de seu dever de orientação, quando o particular

---

<sup>534</sup> Neste sentido, entende Heleno Taveira Torres: “Como sabido, uma das conquistas mais significativas do novo constitucionalismo consistiu na ampliação do catálogo de direitos fundamentais e sua aplicação imediata às relações jurídico-materiais compreendidas na Constituição. Essa realidade normativa gera um efeito próprio de vinculação necessária do legislativo e órgãos públicos à sua observância, proibindo-os de atuarem contra tais preceitos fundamentais. E quaisquer restrições ou limitações de direitos fundamentais devem vir amparadas por um procedimento metódico que permita verificar se se trata de efetiva restrição do *âmbito de proteção* do direito ou liberdade (i), se existe autorização constitucional para tal restrição (ii), se é necessária (a restrição) para salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos (iii) e, por fim, se a lei observou os requisitos de generalidade, abstração, não retroatividade e garantia do conteúdo essencial do princípio (iv).” (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 230).

no exercício de sua função aplicou outro critério interpretativo possível e razoável;

(ii) Com o emprego de novos critérios interpretativos introduzidos de ofício ou em virtude de alteração jurisprudencial ocorrida posteriormente aos fatos tributários realizados e constituídos pelo contribuinte autuado;

(iii) Com fundamento em meras alegações e apresentação de indícios de infrações ou de descumprimento de normas tributárias em sentido estrito e administrativo-tributárias, sem a suficiente comprovação dos elementos de motivação do auto de infração;

(iv) Com defeito de enquadramento legal para a imputação de consequências tributárias aos fatos apurados e comprovados pelo agente fiscal;

(v) Sem que haja a observância das formalidades exigidas para o procedimento de fiscalização ou para a lavratura do auto de infração;

### **10.3 O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica pela orientação dos aplicadores do direito**

Como já foi tratado, a concepção e a implementação de um direito à orientação dos particulares nos modelos administrativo-tributários colaborativos é parte fundamental de uma estratégia estatal voltada à concretização dos valores inerentes ao princípio da segurança jurídica.

No capítulo 8º do presente trabalho, já comentamos a respeito do efeito de orientação produzido pelos precedentes administrativos e judiciais.

De fato, os agentes e os órgãos competentes para o processamento e o julgamento de processos tributários possuem relevante função, que deve ser devidamente implementada no fomento da segurança jurídica enquanto garantia do direito à orientação dos particulares-colaboradores com a Administração Tributária, porque:

(i) desde que os seus posicionamentos sejam claros, coerentes, estáveis e uniformizados, eles próprios produzem esse efeito de orientação e

retroalimentam o sistema de direito com definições de conceitos jurídicos e critérios interpretativos a serem utilizados pelos seus aplicadores;

(ii) mas também porque eles configuram a instância em que será controlada toda atividade estatal no sentido da promoção dessa devida orientação aos seus agentes.

Nesse sentido, além da importância de que estejam conscientes os julgadores de processos tributários sobre o efeito de orientação que deve ser produzido por sua própria atividade, cumpre evidenciar o seu papel perante a concretização do direito à orientação dos particulares-colaboradores de maneira geral.

Já comentamos anteriormente em que consiste tal papel, já que ele está diretamente relacionado com o direito à estabilidade dos atos de decisão dos particulares-colaboradores.

Em especial, vale reforçarmos que os tribunais administrativos e judiciais, antes de decidirem pela preservação de um lançamento de ofício quando esse for motivado (i) por erro do contribuinte no exercício de sua competência para a constituição de créditos tributários, ou (ii) por divergência entre a interpretação do agente fiscal e a do particular, devem verificar se o seu direito à orientação fora antes observado, ou seja, se havia à disposição do particular critérios decisórios prévios fixados em uma legislação clara, por normas ou precedentes da Administração Pública, ou até por normas com efeitos gerais editadas pelo Poder Judiciário, como aquelas do artigo 927 do Novo Código de Processo Civil.

Como já vimos, nos casos em que o direito à orientação do particular deixou de ser atendido, deve ser afastada a sua punibilidade, de modo a preservar a sua própria segurança jurídica, bem como a confiança geral no ordenamento jurídico para a preservação de direitos fundamentais que, caso contrário, restariam mitigados.

Aqui, a segurança jurídica deve atuar como garantia de correção do ordenamento jurídico para a preservação dos direitos fundamentais do cidadão, dentre eles o da dignidade humana, que não pode coadunar com a punição de um indivíduo que agiu no cumprimento de seus deveres com diligência, mas que se encontrava em situação de insegurança ocasionada pela ação, ou pela omissão estatal.

Com essa conduta, os julgadores administrativos e judiciais consagram, na parte que lhes cabe, o direito à orientação dos particulares-colaboradores, pelo fomento da confiança em sua efetividade.

#### **10.4 O papel dos julgadores de processos tributários na implementação da segurança jurídica de efetividade dos direitos fundamentais do particular-colaborador**

A partir das inferências apresentadas nos tópicos anteriores do presente capítulo, com a observância pelos tribunais administrativo-tributários e judiciais do efeito de orientação de suas próprias decisões e, portanto, com a proteção da atividade dos particulares-colaboradores que utilizaram os seus precedentes como critérios decisórios em seus atos de aplicação do direito; respeitadas também por esses tribunais as demais exigências do direito à orientação e do direito à estabilidade dos atos de decisão dos particulares-colaboradores, já se configura um sistema de proteção de direitos fundamentais dos cidadãos, que muito incrementa a segurança jurídica do sistema tributário em sua dinâmica.

Outro aspecto que merece ser considerado nessa direção é a efetividade do controle sobre as leis administrativo-tributárias e sobre a exigência de deveres administrativos, mesmo em sede de fiscalização tributária, quanto à observância dos princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa, da proporcionalidade e quanto à sua consonância com valores constitucionais, inclusive aqueles inerentes ao princípio da segurança jurídica.

Caso a lei ou a norma da Administração Pública, no sentido de instituir e exigir deveres administrativos, seja excessiva, desnecessária ou implique efeitos confiscatórios, por exemplo, o particular poderá ingressar com ação judicial voltada ao seu afastamento. Se forem verificados pelo juiz ou tribunal esses excessos e desproporcionalidade, o pedido do particular deve ser acatado, e o dispositivo legal, norma ou ato administrativo em questão, devem ser afastados.

Em relação aos processos administrativos, é certo que eles não constituem a instância apropriada para o controle de constitucionalidade concentrado, ou do respeito à capacidade colaborativa e à proporcionalidade das leis administrativo-



tributárias. No entanto, é possível reconhecer a sua aptidão para o controle de legalidade dos atos da Administração Tributária de maneira geral.

Nesse sentido, o direito de petição estabelecido pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, a ser utilizado “em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”, pode ser exercido para a impugnação, não somente de lançamentos de ofício, mas também de qualquer ato administrativo praticado, por exemplo, quando em sede de fiscalização tributária, ainda em seu decurso, for exigido de particular um dever de colaboração cujo cumprimento seja impossível ou excessivamente oneroso. Naturalmente, esse tipo de ato excessivo poderá também ser afastado pelo Poder Judiciário.

Agindo desse modo, os agentes e os órgãos julgadores de processos tributários cumprem o seu papel de fomentar a segurança jurídica enquanto confiança nas instâncias de controle da Administração Tributária e na efetividade do sistema de direitos fundamentais dos cidadãos, ao não admitirem a sua violação arbitrária, corrigindo a ação estatal para restaurar a sua integridade. Afinal, não pode haver confiança no sistema de direitos fundamentais se quando esses forem indevidamente violados por atos dos Poderes Legislativo e Executivo, o Poder Judiciário coadunar com a violação, preservando os seus efeitos.

Acreditamos que, com esta observação, fica por fim completo o argumento que viemos apresentando desde o início do presente trabalho, de que a segurança jurídica na dinâmica do direito tributário e administrativo-tributário só pode ser obtida por meio da ação coordenada de todos os agentes estatais que os aplicam, cada qual em sua esfera de atuação, conscientes e diligentes quanto ao seu papel perante a concretização dos valores constitucionais que lhe são inerentes.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988, ao instituir um Estado Democrático de Direito, estabelece um grande rol de direitos fundamentais assegurados aos cidadãos. Ao mesmo tempo, outorga aos entes federados *competências* para instituir os tributos que servirão ao financiamento das atividades e políticas públicas voltadas a dar efetividade àqueles direitos.

O único fundamento legítimo e bastante para a tributação e para a atividade da Administração Tributária, portanto, é a própria Constituição Federal, e, desse modo, desde uma perspectiva jurídico positiva é incabível falar em “poder de tributar”, ou admitir que o exercício da função tributária ou administrativa do Estado seria uma expressão de seu “poder de império” ou de sua “soberania”.

Mediante a previsão e o exercício de competências tributárias, surge, então, o sistema constitucional tributário, voltado a regular as relações tributárias entre o Estado e os particulares e a concretizar o valor *arrecadação tributária em conformidade com os direitos fundamentais dos cidadãos*.

Tendo em vista a necessidade de que promova a dinâmica do ordenamento jurídico por meio de ciclos de positivação, no direito tributário, como em qualquer ramo de direito material, ao lado das normas tributárias em sentido estrito é forçoso que haja um sistema normativo procedimental voltado à sua concretização.

De um ponto de vista didático, entendemos que deve ser compreendida a existência de um *sistema tributário em sentido amplo*, que se subdivide em (i) *sistema tributário em sentido estrito* e em (ii) *sistema administrativo-tributário*.

O *sistema tributário em sentido estrito* é formado pelas normas tributárias em sentido material, ou estrito, que preveem a incidência de tributos como consequência da ocorrência (juridicamente verificada) de determinados fatos sociais e econômicos, ou seja, aquelas normas que determinam o conteúdo material das obrigações tributárias em sentido estrito, as competências tributárias em sentido estrito, ou seja, competências para instituir tributos e todos os demais aspectos das chamadas regras-matrizes de incidência tributária.

Por sua vez, o *sistema administrativo-tributário* está voltado à promoção da dinâmica e operacionalidade das normas tributárias em sentido estrito e, assim, à efetividade da arrecadação tributária, à controlabilidade da ocorrência de fatos com relevância para fins tributários e da observância das respectivas obrigações tributárias e deveres administrativos e, ao mesmo, tempo à proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos diante das relações jurídico-administrativas oriundas da função tributária do Estado.

O sistema administrativo-tributário regula, pois, o exercício da *função administrativo-tributária do Estado*, mediante a previsão dos *procedimentos* e da designação de *agentes competentes* para impulsionar esses mesmos procedimentos e realizar as atividades que lhe são inerentes. A atribuição para determinados órgãos e agentes de competência pública, configura, assim, uma decisão dos entes federados no exercício de sua competência legislativa.

A partir dessa matriz sistêmica, torna-se possível visualizar que, atualmente, no Brasil, como em diversos países, o exercício da função administrativo-tributária do Estado está a cargo não somente de agentes públicos, mas encontra-se distribuída entre agentes públicos e *agentes privados aos quais se atribuiu função de interesse público*.

A partir dessa observação, concebemos que há em nosso ordenamento jurídico um *modelo colaborativo de administração pública tributária*, no qual órgãos fazendários e contribuintes atuam não como partes antagônicas e polarizadas, mas cada qual exercendo uma parcela de atividades voltadas à mesma finalidade: assegurar a efetividade e a concretização de valores constitucionais relacionados à arrecadação tributária e aos direitos fundamentais dos cidadãos.

A atribuição dessas competências aos particulares, fenômeno também já designado por *privatização da gestão tributária*, verifica-se por meio da instituição de *deveres administrativos* e, por essa razão, verificamos que não há qualquer singeleza na atribuição aos particulares de deveres administrativos, uma vez que com eles se transfere parcela da função administrativo-tributária do Estado.

Há atualmente, no Brasil, um grande rol de deveres administrativos instituídos pela União, pelos 26 estados da federação e pelos mais de 5.500, que possuem

naturezas diversas e que determinam que os particulares formalizem fatos tributários e apurem e constituam créditos tributários relacionados às atividades sociais e econômicas realizadas por eles próprios, ou por terceiros; que informem aos órgãos fazendários sobre a ocorrência de determinados eventos do mundo que possam ter efeitos tributários; que suportem e que colaborem com as fiscalizações tributárias.

Esses deveres administrativos, apesar de seu caráter não patrimonial *a priori* implicam altos *custos de conformidade* a serem incorridos pelos particulares para que possam cumpri-los.

Em relação aos principais tributos em matéria de arrecadação, em nosso país, os modelos colaborativos passaram a ser o *método ordinário de constituição de fatos e de créditos tributários*, com a produção, pelos particulares-colaboradores, da maior parte das *normas individuais e concretas de incidência tributária*. Nesse contexto, fica à cargo de agentes públicos a *fiscalização* da conformidade dessa atividade de produção normativa em relação aos seus parâmetros de validade formal e material, e do adimplemento das obrigações tributárias e dos deveres administrativos pelos particulares. O lançamento de ofício, torna-se, nesses modelos, o *método extraordinário* de constituição de fatos e de créditos tributários.

No modelo colaborativo de constituição de fatos e de créditos tributários, aos particulares é atribuído o *dever de interpretar e de aplicar* as normas tributárias, em toda a sua complexidade e, portanto, de valorar situações fáticas e de *decidir* sobre o conteúdo das normas individuais e concretas a serem introduzidas no ordenamento jurídico.

Tendo em vista a limitação dos órgãos fazendários de empreender fiscalizações sobre essa atividade, ocorre que a maior parte das normas individuais e concretas de incidência tributária, atualmente, são produzidas sem qualquer controle prévio ou posterior da Administração Tributária e prevalecerão no ordenamento jurídico do modo exato em que foram introduzidas pelos particulares.

Constatamos que, apesar da legitimidade desse modelo colaborativo, a sua instituição finda por ensejar uma série de *fatores de risco e de insegurança jurídica*, que devem ser contrabalançados pelo ordenamento jurídico, em sua dimensão funcional,

para que se verifique a sua conformidade com valores constitucionais de máxima relevância.

Esses fatores de insegurança jurídica podem ser apreendidos em sua *dimensão individual* de afetação à esfera de direitos fundamentais do particular-colaborador, como os relacionados à propriedade, à livre iniciativa, à livre concorrência, à dignidade humana, por exemplo, ou na *dimensão de seus impactos sobre o interesse público* na concretização de valores constitucionais como a arrecadação tributária nos montantes previstos em lei, a isonomia tributária, dentre outros.

Para os particulares, há, por exemplo, o constante risco da *imprevisibilidade* sobre os custos de suas atividades profissionais e empresariais, decorrente da sempre presente possibilidade de instituição de novos deveres administrativos e também da hipercomplexidade do sistema tributário que enseja a necessidade de contratação de pessoal especializado e consultorias tributárias; o *risco dos efeitos confiscatórios* dos custos de conformidade envolvidos na aquisição de infraestrutura e tecnologia, na contratação de equipes, na adaptação de procedimentos internos unicamente para atender às exigências fiscais; o *risco de serem sancionados* em virtude das interpretações do direito que foram obrigados a empreender, etc.

Por outro lado, numa dimensão pública, há, dentre outros, a insegurança jurídica sobre a *efetividade da isonomia tributária e da livre concorrência*, por exemplo, uma vez que os particulares não têm como saber, uns em relação aos outros, a carga que tributária que efetivamente tem incidido sobre as suas atividades, e que os impactos de diferentes cargas tributárias podem implicar indevidas vantagens competitivas no mercado; do mesmo modo há o risco de *não concretização da arrecadação tributária nos montantes previstos em lei*; os impactos do excesso dos custos de conformidade e da hipercomplexidade do sistema tributário sobre *o desenvolvimento nacional e a economia brasileira*; além da insegurança advinda da *falta de confiança* no ordenamento jurídico para a efetivação dos direitos fundamentais e demais valores constitucionais.

Diante desse cenário, há que se conceber e acionar estratégias jurídicas no sentido de mitigar esses fatores de risco e de *implementar a segurança jurídica* nos modelos colaborativos de administração tributária, com a concepção de um *paradigma colaborativo*, como uma via de mão dupla, em que os órgãos dos três poderes dos entes

federados colaboram com os particulares para o bom cumprimento de suas funções de interesse público. Propomos que essas estratégias devem estar voltadas, principalmente:

- (i) Para a proteção de direitos fundamentais do cidadão, como os da propriedade, da livre iniciativa, da dignidade humana, por meio da observância dos princípios da legalidade, da eficiência, da capacidade colaborativa e da proporcionalidade, na instituição e na exigência de deveres administrativos;
- (ii) Para a concretização de valores constitucionais relacionados à arrecadação, à isonomia tributária e à livre concorrência, por meio da uniformidade e da publicidade de critérios decisórios de aplicação do direito, pelo estímulo ao *compliance* voluntário e pela efetividade do controle sobre a atividade do particular-colaborador (fiscalização tributária);
- (iii) Para a concepção, promoção e proteção do direito à orientação dos particulares-colaboradores;
- (iv) Do mesmo modo, para a concepção, promoção e proteção do direito à estabilidade dos atos de decisão proferidos por particulares no exercício de competência administrativo-tributária;

A segurança jurídica, enquanto princípio-garantia essencial ao Estado Democrático de Direito, e também positivado em nosso ordenamento jurídico para assegurar a certeza e a estabilidade do direito e a confiança na sua efetividade para a proteção de direitos fundamentais, não poderá decorrer somente da atividade do Poder Legislativo, por melhores que fossem as leis produzidas, ou somente do Poder Executivo, ou do Poder Judiciário, isoladamente.

Uma perspectiva funcional do direito revela que, em matéria tributária e administrativo-tributária, a sua concretização exige o esforço e a ação coordenada e dirigida para esse fim de cada um dos partícipes dos ciclos de positivação do direito no âmbito de suas respectivas competências.

Para a produção de normas individuais e concretas de incidência tributária e o cumprimento de deveres administrativos em conformidade com os seus parâmetros de validade material e formal, as leis, as normas infralegais produzidas pela

Administração Tributária e os precedentes administrativos e judiciais devem ser capazes de promover nos particulares-colaboradores um efeito de orientação de sua atividade, por meio de clareza, racionalidade e coerência dos textos em que estão versados.

Do mesmo modo, quando o próprio ordenamento jurídico atribui competência administrativo-tributária aos particulares para que apliquem o direito em situações concretas, deve ser reconhecida, em relação às suas decisões proferidas nesse contexto, *presunção de validade* e também *certa estabilidade*, que impeçam a sua desconsideração arbitrária.

Por exemplo, quando os particulares, de *boa-fé*, aplicarem o direito com bases em critérios razoáveis definidos por eles próprios, sem que houvesse qualquer orientação administrativa ou de precedentes em sentido diverso, ou quando atuarem com base em precedentes administrativos e judiciais, ainda que o agente fiscal, pessoalmente, adote posicionamento divergente, seria flagrantemente atentatório à segurança jurídica afastar a norma produzida pelo particular de acordo com interpretação possível do direito.

Além disso, a Administração Tributária deve estar sempre pronta a *atender aos cidadãos* e produzir orientações, responder de forma célere e imparcial às suas dúvidas. Deve ainda realizar estudos de impacto sobre os deveres administrativos a serem instituídos, de modo a assegurar a sua conformidade com os princípios da capacidade colaborativa e da proporcionalidade. Deve observar que o princípio da *legalidade* exige que cada dever administrativo seja instituído com fundamento legal e que a *praticabilidade* da tributação não seja vista apenas sob a ótica dos órgãos fazendários, mas também sob a perspectiva dos particulares-colaboradores.

Todos esses fatores, inclusive, passam a ser parâmetro para a observância do princípio da *eficiência* da Administração Pública, que em matéria tributária não pode significar somente eficiência arrecadatória, mas deve compreender também a eficiência na concretização dos direitos dos cidadãos e da segurança jurídica.

O Poder Judiciário, por sua vez, assim como os julgadores de processos administrativos tributários, atua no *fechamento dos ciclos de posituação do direito tributário*, nos casos em que há controvérsias entre particulares e órgãos fazendários. A sua função é, portanto, essencial para a confirmação das bases das estratégias propostas no

sentido de concretização de segurança jurídica dos modelos colaborativos de administração tributária.

Os julgadores de processos tributários devem cuidar para que da sua própria atuação avulte *a certeza, a estabilidade e a uniformidade do direito* a ser aplicado pelos particulares-colaboradores e agentes fiscais, de modo que ela possa produzir um efeito de orientação pela retroalimentação do sistema jurídico com critérios interpretativos claros e seguros, e um efeito de *confiança na uniformidade e na isonomia material* do direito tributário.

Além disso, cabe a esses julgadores, ressalvados os limites de suas competências, *controlar a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo* na observância dos parâmetros para a implementação da segurança jurídica propostos, como o direito à orientação e à estabilidade das decisões dos particulares-colaboradores, ou o respeito à capacidade colaborativa, proporcionalidade e legalidade dos deveres administrativos exigidos, por exemplo.

Devemos salientar que, ainda que o nosso ordenamento jurídico já disponha de um arcabouço normativo e principiológico apto a fundamentar as estratégias apresentadas para a implementação de segurança jurídica nos modelos colaborativos de administração tributária, seria de grande utilidade a edição de uma Lei Complementar de caráter nacional para regular as relações que se estabelecem entre os órgãos fazendários dos três níveis de entes federados e os particulares, nesse contexto, com razoável grau de uniformidade e previsibilidade.

A existência de regras e, especialmente, se elas forem claras e facilmente acessíveis, compiladas e ordenadas em um texto legislativo que trate exclusivamente sobre a matéria, por si já fomenta uma segurança jurídica formal, que será completada pela segurança jurídica material decorrente da efetiva aplicação destas regras, pelos agentes dos três poderes, segundo os valores constitucionais vigentes.



## BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALM, James. Tax compliance and administration. In *Discussion papers in economics*. Working paper nº 98-12, Center for Economic Analysis, Department of Economics, University of Colorado, 1998. Disponível em: <http://www.colorado.edu/economics/papers/papers98/wp98-12.pdf> (último acesso em 19/11/16).

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.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

AÑOVEROS, Jaime Garcia. Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera. In *Revista Española de Derecho Financiero*, num. 76. 1992.

ATALIBA, Geraldo. Decreto regulamentar no sistema brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, v. 97, jul/set. 1969. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32548/31364> (último acesso em 05/11/16, às 18h20).

\_\_\_\_\_. Lançamento – Procedimento regrado: discricionariedade 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.

AZEVEDO NETO, Floriano Marques de. Bipolaridade. A bipolaridade do direito administrativo e sua superação. In SUNFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS,

Guilherme Jardim (Orgs). *Contratos Públicos e Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

\_\_\_\_\_. (coord); ARAGÃO, Alexandre Santos de (coord). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BAPTISTA, Patrícia. *Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro*. Charleston, SC: CreateSpace Independent Publishing Platform, 2014.

BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

BIRD, Richard. Improving tax administration in developing countries. In *Journal of Tax Administration*, Vol. 1, nº 1, 2015. Disponível em: <http://jota.website/search/search?simpleQuery=bird&searchField=query> (último acesso em 03/11/16, às 13h32).

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 4ª ed., 2008.

\_\_\_\_\_. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri-SP: Manole, 2007.

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

\_\_\_\_\_. Sobre a demarcação dos campos de vigência das obrigações no sistema tributário nacional. In In BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito Tributário Contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CALLE, Enrique Ortiz. La distribución de competencias interpretativas de la administración tributaria del Estado en la nueva ley general tributaria. In GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana (coord.); GARCÍA, Eusébio Gonzáles (coord.); MASSANET, Juan Ramallo (coord.), STERLING, Ana Yábar (coord.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. A revisão do auto de infração e imposição de multa no processo administrativo tributário paulista. In SALUSSE, Eduardo Perez (coord.); CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de. *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do Processo Civil*, Vol. I. Campinas: Servanda, 1999

CARRAZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7 ed. São Paulo: Saraiva.

\_\_\_\_\_. O Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. v. 98, 2003. Acessível em: [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194) (último acesso em 02/11/2016, às 18h37).

\_\_\_\_\_. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 34, jul/1998.

\_\_\_\_\_. Obrigação tributária e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito Tributário Contemporâneo – estudo em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

\_\_\_\_\_; GRINOVER, Ada Pelegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005

CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin: 2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbb344931a933579915488.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 21h).

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007

DAVI, Kalien Ferreira Davi. Brasil e França em busca de alternativas para o contencioso administrativo. *Revista dos Tribunais*, vol. 914. São Paulo: RT, 2011

DERZI, Misabel. *Modificações na jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 222-226.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013.

DI PIETRO, Juliano. *A fiscalização tributária e o dever de colaboração: o direito de participação do contribuinte*. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. Existe um novo direito administrativo? In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coords.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FARIA, Ana Cristina de; et al. SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED. *10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, julho 2010. Disponível em: [http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an\\_busca.asp?con=1](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_busca.asp?con=1) (último acesso em 19/10/16 às 16h).

FERRAGUT, Maria Rita. Artigo Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário, in *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, de Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. *A ciência do direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. Obrigações tributárias acessórias e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.); COSTA, Alcides Jorge...[et al.]; TÔRRES, Heleno Taveira . *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FISCOSOFT. *Pesquisa sobre custo de conformidade e consequências do SPED*. 2011. Disponível em: [http://www.migalhas.com.br/arquivo\\_artigo/art20111207-01.pdf](http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20111207-01.pdf) (último acesso em 19/10/16 às 16h).

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIRÓN, María Beltrán. *La aplicación de los tributos por los órganos de gestión*. Tese de doutorado apresentada no Departamento de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Granada, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma - eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e*

*desenvolvimento: estudos em homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta da constituição: contribuição para interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. Trad. MENDES, Gilmar Ferreira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “Autolançamento”*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105.

MAURER, Hartmut. *Derecho administrativo – Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011. (tradução).

MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito administrativo moderno*. 18 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. Bases do Processo Administrativo. In: MEDAUAR, Odete (Coord.) *Processo Administrativo: Aspectos Atuais*. São Paulo: Cultural Paulista, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MENDES, Gilmar. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *In Repertório IOB de Jurisprudência n.º 23/94*.

MORO, Cristóbal J. Borrero. *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Breña – Peru: Pacífico Editores S.A.C., 2012.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2012.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOVOA, Cesar Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OCDE, *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/97892644207547-es> (último acesso em 03/11/16, às 15h54).

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991.



PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e relação entre fisco e contribuinte. In SANTI, Eurico Marcos Diniz [et al.] (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento – homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Site da Nota Fiscal Paulistana. Disponível em: <http://nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br/> (último acesso em 20/11/16, às 19h30).

PRICE WATERHOUSE COOPERS; WORLD BANK. *Paying taxes 2016*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> (último acesso em 15/11/16, às 16h39).

QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação. Uma Proposta de NGAA para o Brasil. In *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole.

\_\_\_\_\_. O Mandado de Procedimento Fiscal como Pressuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal Norma obrigatória e vinculante. Artigo publicado no site de Thomson e Reuters – Checkpoint, 2007. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/38y7/o-mandado-de-procedimento->

fiscal-como-suposto-de-instauracao-e-regularidade-do-procedimento-fiscal-mary-elbe-queiroz (último acesso em 15/11/2016, às 19h34).

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2016 e Resultados de 2015*. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf> (último acesso em 14/11/16, às 16h30).

\_\_\_\_\_. *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2015 e Resultados de 2014*. Disponível em: [https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015\\_03\\_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf](https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf) (último acesso em 15/11/16, às 17h29).

\_\_\_\_\_. Notícia: “Terminado o prazo, empresas entregam 1.189.626 ECF’s”. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/setembro/terminado-o-prazo-empresas-entregam-1-189-626-ecfs> (último acesso em 15/11/16, às 15h30).

\_\_\_\_\_. Página de orientação tributária. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria> (último acesso em 05/11/16, às 21h27).

\_\_\_\_\_. Página do SIMPLES Nacional. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> (último acesso em 05/11/16, às 20h42).

\_\_\_\_\_. Perguntas e respostas DERCAT. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat> (último acesso em 15/11/16, às 18h02).

REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2007.

ROJO, Luis Alberto Durán. Los deberes de colaboración tributaria. In *Revista Análisis Tributário*, nº 229, 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANCHES, Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2010.

SCAFF, Federalismo fiscal cooperativo no Brasil. In LEITE, George Salomão; [et. al.] (coords.). *Ontem, os códigos! Hoje, as constituições: homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo, Malheiros, 2016.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Notícia: Nota Fiscal Paulista completa 2 anos com quase R\$ 1,5 bi devolvidos aos consumidores. Serra anuncia prêmio de R\$ 1 mi para dezembro. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/publicacao/noticia.aspx?id=830> (último acesso em 20/11/16, às 19h20).

\_\_\_\_\_. Site da Nota Fiscal Paulista: <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp> (último acesso em 20/11/16, às 19h30).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SILVA, Fabio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação (Mestrado), São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2015.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da; *et al.* Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. *XX Congresso Brasileiro de Custos*. Uberlândia-MG, 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/41/41> (último acesso em 19/10/16 às 16h).

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Falso problema da discussão sobre a aplicação do art. 150, §4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, na contagem de prazo de natureza decadencial para a constituição de crédito tributário. *In Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; FERRAZ FILHO, Luiz Henrique G. Inaplicabilidade das regras do novo CPC à prescrição e decadência tributárias. *In SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. (coords.). Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015.

SPAACK, Torben. *The concept of legal competence*. Acessível em: <https://www.researchgate.net/publication/227091933> *The Concept of Legal Competence* - Último acesso em 02/11/16, às 18h).

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários: aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional*. Dissertação de mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRAVASSOS, Marcelo Zenni. Princípio da proporcionalidade (no direito constitucional). In TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.); TORRES, Silvia Faber (Sup.). *Dicionário de Princípios Jurídicos*. Campus Jurídico: São Paulo, 2011.

TRUBEK, David M. Developmental states and the legal order: towards a new political economy of development and law. In *Legal studies research paper series*. USA: University of Wisconsin Law School. Disponível em: [http://www.law.wisc.edu/gls/documents/developmental\\_states\\_legal\\_order\\_2010\\_trubek.pdf](http://www.law.wisc.edu/gls/documents/developmental_states_legal_order_2010_trubek.pdf)

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAVASCKI, Teori Albino. A participação do contribuinte na formação do crédito tributário. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, 2007.

ZOCKUN, Marcelo. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.