



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Julio Cesar Vieira Gomes

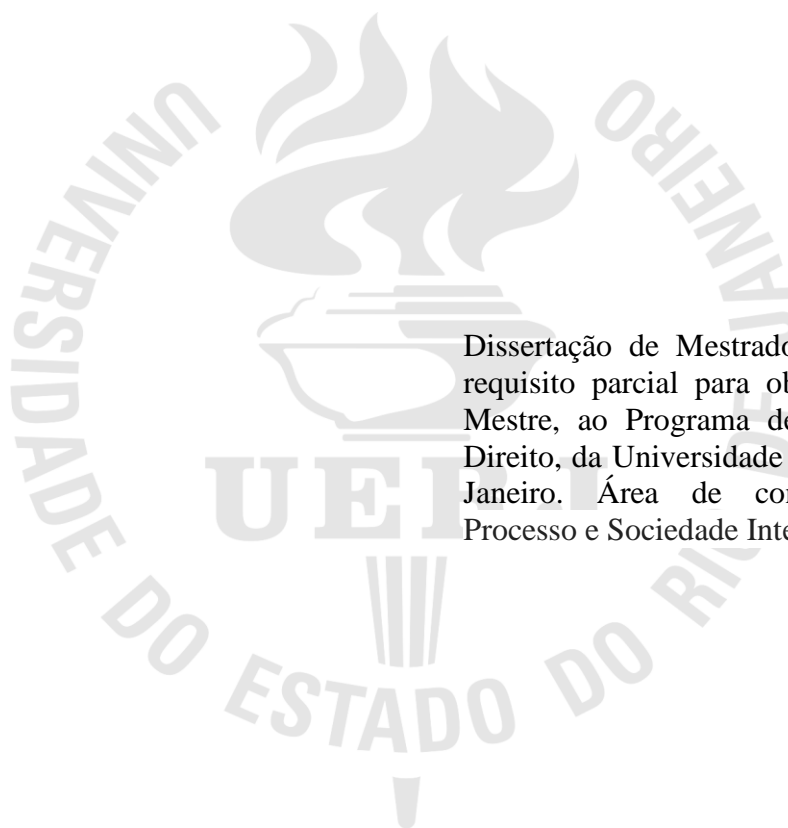
**O contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício:
legitimação democrática, transparência e eficiência administrativa**

Rio de Janeiro

2014

Julio Cesar Vieira Gomes

O contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício: legitimação democrática, transparência e eficiência administrativa



Dissertação de Mestrado apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional

Orientador: Professor Dr. Sérgio André Rocha

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

G633c Gomes, Julio Cesar Vieira.

O contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício :
legitimização democrática, transparência e eficiência administrativa / Julio
Cesar Vieira Gomes. – 2014.
187 f.

Orientadora: Prof. Dr. Sérgio André Rocha.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses. 2. Contraditório (Direito) – Teses. 3. Impostos
– Teses. I. Rocha, Sérgio André Rocha. II. Universidade do Estado do Rio de
Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Julio Cesar Vieira Gomes

O contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício: legitimação democrática, transparência e eficiência administrativa

Dissertação de Mestrado apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional.

Aprovada em 22 de agosto de 2014.

Banca Examinadora:

Profº. Dr. Sergio André Rocha (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Ricardo Ribeiro Lodi

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera

Faculdade de Direito – UERJ

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a meu pai Alaelson Gomes (*In memoriam*), um homem de integridade e virtude incomparáveis, em quem tive a graça de me inspirar como exemplo de vida.

AGRADECIMENTOS

O agradecimento é um gesto de demonstrar gratidão; contudo, também tem seu lado negativo. Receia-me esquecer de alguém que contribuiu para a realização desse trabalho e, dessa forma, ser injusto. Apesar do risco, a vontade e satisfação de reconhecer que esse trabalho tem muitos autores me impedem de transpor em branco essa página do trabalho. Devo agradecer:

À Deus pelo sopro da vida, a saúde, paz e energia para tudo que realizo nessa passagem.

Aos meus pais, Alaelson Gomes (*In memoriam*) e Maria Amélia Vieira Gomes por terem exercido como todo filho desejaria a condição de fiéis mandatários de Deus na missão de me tornar um homem entre todos os homens.

À minha adorável e paciente esposa Mônica de Carvalho Gomes pelo amor que me nutriu ao longo dos últimos vinte anos.

Aos meus filhos Julio Cesar de Carvalho Gomes e Anna Carolina de Carvalho Gomes por serem minha razão de viver.

A todos os muitos professores que tive ao longo de minha carreira acadêmica. Tenho certeza que em cada uma dessas linhas escritas existe um pouco de cada um. Em especial, agradeço aos professores do programa de pós-graduação em direito da UERJ por cada aula, discussão, reflexão, orientação e críticas que ora se incorporam a este trabalho.

Agradeço a meu orientador, o Prof. Dr. Sérgio André Rocha, que apesar de todos os compromissos do dia-a-dia sempre esteve presente ao longo do trabalho se esforçando para que meus excessos não prejudicassem o foco, a sistematização e o desenvolvimento do tema, e aos membros de minha banca examinadora, Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (UERJ) e Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera (USP) pelo interesse em conhecer meu trabalho e pelas importantes críticas para seu aperfeiçoamento.

Agradeço ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF pela minha experiência profissional ao longo dos últimos oito anos, o que me proporcionou uma visão prática para o desenvolvimento do trabalho.

Meus sinceros e justos agradecimentos!

O direito não é filho do céu. É um produto cultural e histórico da evolução humana.

Tobias Barreto

RESUMO

GOMES, Julio Cesar Vieira. *O contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício: legitimação democrática, transparência e eficiência administrativa*. 2014. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

Esse trabalho se propõe a demonstração que o atual procedimento fiscal para o lançamento de ofício carece de um realinhado com os valores constitucionais da democracia e eficiência através da introdução do direito ao contraditório antes da constituição do crédito tributário. Apesar da redemocratização do país e o reconhecimento e valorização do constitucionalismo como sistema jurídico, ainda se adota no Brasil um sistema inquisitório no procedimento de constituição dos créditos tributários pelo lançamento de ofício. O que significa a vedação ao contribuinte da iniciativa de manifestação para demonstrar a inocorrência dos fatos lhe imputados pela fiscalização. A sua participação durante o procedimento se caracteriza pela passividade, quando se limita ao atendimento das intimações para a apresentação das provas e esclarecimentos do interesse da administração tributária; portanto, o contribuinte não participa da formação do ato administrativo de lançamento tributário, apenas cumpre deveres legais. Assim, procuramos demonstrar que apesar da existência de um processo administrativo fiscal após o lançamento e a suspensão da cobrança, o crédito tributário constituído provoca efeitos jurídicos imediatos negativos aos contribuintes, o que justifica o contraditório durante o próprio procedimento de lançamento e não apenas durante o processo que se forma posteriormente. Também enfatiza-se o reconhecimento desse direito ao apontar a contradição entre a necessária colaboração do contribuinte para a revelação dos fatos geradores de efeitos tributários contra si mesmo e a adoção no Brasil de um sistema inquisitório tomado emprestado dos inquéritos policiais.

Palavras – chave: Lançamento tributário. Devido processo legal. Contraditório. Sistema inquisitório. Legitimidade democrática. Eficiência administrativa.

ABSTRACT

GOMES, Julio Cesar Vieira. *The legal due process in the procedure of assessment: democratic legitimacy, transparency and administrative efficiency*. 2014. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This lecture aims to demonstrate that the current tax procedure for the assessment needs of realignment with the constitutional values of democracy and efficiency through the recognizing the right to contest before the tax levying. Despite the democratization of the country and the recognizing and valuing of constitutionalism as a right legal system, we adopts in Brazil an inquisitorial system in the procedure of assessment. What means the prohibition for the taxpayer to prove for authority the taxable event does not happen. His participation during the procedure is characterized by passivity, restricted for answering legal notices targeting to produce evidences against himself, everything according for interest of tax authority; therefore, the taxpayer does not participate in formation of the administrative act of tax assessment, only accomplish juridical duties. So, we will try to demonstrate that despite the existing of a tax administrative process after assessment and the suspension of the collection, the tax liability has negative immediate effect to taxpayers, which justify the contesting during the assessment procedure instead of only during the process filed later. The recognition of this right is emphasized by pointing out the contradiction between the necessary cooperation of the taxpayer for the revealing of the tax events against himself and the adoption in Brazil of an one-sided investigation system like a police inquiry.

Keywords: Assessment. Legal due process. Contradictory. Inquisitorial procedure. Democratic legitimacy. Administrative efficiency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CRFB	Constituição da República Federativa Brasileira
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tribunal Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DOU	Diário Oficial
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
MPF	Mandado de Procedimento Fiscal
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
ONU	Organização das Nações Unidas
PAF	Processo Administrativo Fiscal
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SRF	Secretaria da Receita Federal
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SRP	Secretaria da Receita Previdenciária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 DEMOCRACIA: PARTICIPAÇÃO NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS, VERDADE MATERIAL E CONTRADITÓRIO	29
1.1 Considerações iniciais	29
1.2 Os paradigmas do direito administrativo e suas transformações para a legitimação democrática da atividade administrativa do Estado	34
1.2.1 <u>A relativização da supremacia do interesse público e os reflexos sobre a unilateralidade dos atos administrativos</u>	40
1.2.2 <u>A consensualidade como alternativa para a unilateralidade das decisões administrativas</u>	44
1.3 O exercício do contraditório para a revelação da verdade material	50
1.3.1 <u>A verdade material na instrução probatória</u>	54
1.3.2 <u>Processo como procedimento em contraditório: a colaboração do interessado para a verdade material</u>	58
1.4 Síntese conclusiva	63
2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECISÃO ADMINISTRATIVA E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES	66
2.1 Considerações iniciais	66
2.2 O método subsuntivo e a necessidade de outras possibilidades hermenêuticas	74
2.2.1 <u>Indeterminações e a textura aberta do texto legal: dificuldades para o método subsuntivo</u>	76
2.2.2 <u>A interpretação orientada a valores: limites e a relevância da</u>	

<u>jurisprudência</u>	82
2.2.3 <u>A interpretação e aplicação da norma jurídica como ato decisório da autoridade</u>	87
2.2.4 <u>A aplicação dos precedentes no âmbito da administração tributária</u>	89
2.3 O lançamento como ato decisório da autoridade fiscal e seus reflexos para os contribuintes	91
2.4 Síntese conclusiva	98
3 A PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	101
3.1 Considerações iniciais	101
3.2 A imprescindível colaboração do contribuinte para a constituição do crédito tributário	103
3.2.1 <u>A constituição do crédito tributário pelo lançamento</u>	103
3.2.2 <u>A colaboração do contribuinte nas modalidades de lançamento</u>	110
3.2.2.1 <u>A colaboração no lançamento por declaração</u>	112
3.2.2.2 <u>A colaboração no lançamento de ofício</u>	113
3.2.2.3 <u>A colaboração no lançamento por homologação</u>	117
3.3 A impropriedade da adoção de um sistema inquisitório no procedimento fiscal	124
3.4 A contradição entre a colaboração como dever jurídico e a adoção do sistema inquisitório	131
3.4.1 <u>A dificuldade de interpretação e o dever legal do contribuinte</u>	132
3.5 Síntese conclusiva	135
4 UMA PROPOSTA PARA O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	

FISCAL DE CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS. TRIBUTÁRIOS.....	137
4.1 Considerações iniciais.....	137
4.2 O Princípio da transparência na motivação dos procedimentos fiscais.....	139
4.3 O Princípio da transparência nas intimações fiscais.....	145
4.4 A colaboração dos órgãos consultivos da administração tributária.....	151
4.5 O contraditório antes da decisão de constituição do crédito tributário.....	155
4.6 Síntese conclusiva.....	161
CONCLUSÃO.....	164
REFERÊNCIAS.....	170

INTRODUÇÃO

Apresentação do tema

O objeto de estudo neste livro é o procedimento fiscal para o lançamento de ofício¹ e sua finalidade, a apresentação de um modelo mais alinhado com os valores constitucionais da democracia e eficiência: o exercício do contraditório antes da constituição do crédito tributário.

No Brasil, adota-se o paradigma da constituição bifásica: em uma primeira etapa o crédito é individualizado pelo lançamento de ofício e na seguinte ocorre o seu controle administrativo com a participação do contribuinte². A participação do contribuinte na primeira etapa se limita ao atendimento das intimações da fiscalização para a apresentação de livros contábeis, documentos em geral de interesse da administração tributária e para prestar esclarecimentos. Nessa etapa, portanto, o contribuinte não participa da formação do ato administrativo³ de lançamento tributário, apenas cumpre deveres legais de interesse da administração.

Já nas demais modalidades de lançamento, sobretudo por homologação, a participação torna-se muito mais efetiva; inclusive é o próprio contribuinte que identifica e declara a ocorrência dos fatos geradores, apura o tributo e antes de qualquer procedimento de fiscalização ou diligência também realiza o pagamento.

E do ponto de vista da relevância para o sistema hoje vigente, a modalidade de lançamento por homologação sem dúvida é a que prevalece⁴. Nosso próprio Código Tributário Nacional prestigiou a participação do contribuinte para apuração do crédito tributário quando reduziu o lançamento de ofício aos casos taxativamente elencados em seu artigo 149, tornando essa modalidade, na prática, apenas subsidiária do lançamento por

¹ Tratamos aqui do lançamento de ofício dos tributos não reconhecidos ou não declarados pelo contribuinte, sujeitos a lançamento por homologação.

² A fase oficiosa, quando se realiza o lançamento de ofício, e a fase contraditória, onde se realiza a revisão do crédito por um processo administrativo tributário. TORRES, Ricardo Lobo. A equidade no processo administrativo tributário. Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Vol. 30. Ano 1976. p. 87. Disponível em: <http://www.rj.gov.br/web/pge>. Acesso em: 16/06/2014. No atual modelo, portanto, o controle sobre a atividade da administração é exercido apenas após sua realização, um controle *a posteriori*. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 1999. p. 576.

³ Quando atribuímos a natureza jurídica de ato administrativo ao lançamento tributário de ofício não estamos desconsiderando que sua formação se dê através de um procedimento. De fato, são várias providências adotadas pela fiscalização que ao final resultam na constituição do crédito. Essa discussão não seria relevante para o escopo do trabalho já que de uma forma ou outra o lançamento é realizado unilateralmente, sem uma efetiva participação do contribuinte.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 50.

homologação⁵. Com efeito, as diferenças não declaradas pelo contribuinte são lançadas de ofício⁶.

Pode-se assim dizer que mesmo os lançamentos de ofício se aproveitam da colaboração do contribuinte, já que têm como ponto de partida as informações por ele disponibilizadas. Contudo, apesar do relevante papel que exerce para a apuração e constituição dos créditos tributários, o contribuinte é mantido alijado durante o procedimento de fiscalização para o lançamento de ofício. A explicação é que se adota o sistema inquisitório na produção de provas e que seus direitos constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório serão respeitados na revisão do lançamento.

De fato, a revisão do lançamento nada mais é do que o controle administrativo participativo de um ato administrativo, exercido *a posteriori*, a fim de que se obtenha uma liquidez e certeza necessárias para a finalidade de constituição de um título executivo extrajudicial⁷; no caso, a CDA - certidão de dívida ativa⁸.

Embora as duas etapas estejam interligadas pela finalidade, de forma que uma naturalmente se sucede a outra e também se influenciem entre si⁹, o que a meu ver formaria

⁵ Ibid. p. 60.

⁶GRECO, Marco Aurélio. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 166. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 120. MELO, José Eduardo Soares de. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 85. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 376. ALVES, Francisco de Assis. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 446. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 53.

⁷SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.p. 12.

⁸BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União – DOU de 26/10/1966: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.[...] Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: [...] Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. [...] Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”; BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jan 1973. Seção 1: “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: [...] VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).”

⁹ Um exemplo de influência da etapa de controle sobre a constituição do crédito tributário se dá com as súmulas vinculantes do CARF. BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 26. A Câmara Superior de Recursos Fiscais poderá, nos termos do regimento interno, após reiteradas decisões sobre determinada matéria e com a prévia manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, editar enunciado de súmula que, mediante aprovação de dois terços dos seus membros e do Ministro

um único processo, o modelo atual criou uma rígida divisória que as separa: o lançamento se realiza por um procedimento unilateral e inquisitório; enquanto a etapa de controle sim seria um processo com participação do contribuinte.

Defendemos que nada justifica o fechamento da primeira etapa, quando então o contribuinte, embora tenha antes colaborado com a administração tributária cumprindo vários encargos que favoreceram o procedimento fiscal, não teria direito de participação nas instruções probatórias e manifestação sobre as interpretações possíveis da legislação aplicável ao caso.

Quando pensamos em uma visão mais ampla e democrática, os processos se caracterizam como procedimentos em contraditório, exercidos contínua e permanentemente do início ao fim, com todas as etapas interligadas pela finalidade que se deseja alcançar, e não por “espasmos”. Na verdade, considerando que a finalidade é uma só, a constituição de um crédito líquido e certo, todas as etapas devem fazer parte de um único processo.

E além do problema de validação democrática, a condução unilateral e fechada do lançamento de ofício mostra-se pouco eficiente. A administração tributária se vê obrigada a manter uma estrutura dispendiosa formada por 15 delegacias de julgamento e 40 turmas julgadoras no CARF para corrigir erros que poderiam ser evitados com a abertura ao contribuinte para que apresentasse seu conhecimento e pontos de vista como contribuição para a melhor qualidade dos créditos tributários.

Com efeito, o percentual tão expressivo de lançamentos anulados no CARF evidencia a fragilidade do sistema. Entendemos que melhor atenderia ao princípio da eficiência um redesenho institucional que prestigiasse a qualidade do crédito quando de sua constituição e não apenas na etapa de revisão. Até mesmo a diferença de tempo despendido nas duas fases denuncia esse problema. Enquanto os procedimentos fiscais mais longos demandam alguns meses para o lançamento de ofício; as revisões podem chegar a 10 anos ou mais.

Não nos parece coerente se manter uma estrutura alimentada por inúmeros processos de créditos tributários, muitos dos quais de procedência muito duvidosa desde a sua constituição pelo lançamento de ofício e que somente terão uma solução após vários anos de tramitação, quando se poderia, racionalmente, evitá-los.

E esse ativismo fiscal descomedido produz efeitos negativos imediatos para os contribuintes. Dever-se-ia prestigiar a segurança jurídica e a proteção da confiança como princípios relevantes para as decisões privadas em investimentos e planejamento da vida

de Estado da Fazenda, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos da administração tributária federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)”

econômica. A regra de que o lançamento deva ser realizado por maior que seja a dúvida quanto a sua procedência cria uma “atmosfera” de incerteza muito grande sobre o mercado produtivo. O sistema carece de equilíbrio.

Portanto, defendemos que as divisórias¹⁰ da constituição bifásica devem ser desfeitas. Parece-nos injustificável que a administração tributária reconheça a importância da participação do contribuinte para a constituição definitiva do crédito tributário, mas por outro lado oportunize o contraditório apenas na etapa final¹¹.

Com efeito, quaisquer que sejam as modalidades de lançamento¹², o que se espera é uma apuração justa, que traduza a verdade material¹³ e confira eficiência às atividades da administração tributária¹⁴. A participação do contribuinte também teria essa finalidade.

É contraditório e arbitrário se admitir a relevância da participação do contribuinte para a apuração dos tributos e ao mesmo tempo restringir os efeitos da colaboração apenas para atender os interesses da administração tributária, contra o próprio colaborador. As declarações e registros produzidos e disponibilizados acabam se prestando muito mais a constituição de provas contra si mesmo do que uma proteção contra eventual constituição de crédito sobre fatos à margem do campo de incidência do tributo. O interesse do contribuinte com a colaboração acaba sendo o de evitar as penalidades tributárias.

Isso porque no Brasil não se adotou o auto lançamento propriamente dito; sendo assim, a autoridade administrativa não está obrigada à aceitação das informações e

¹⁰O artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 dispõe que o processo administrativo fiscal é inaugurado com a impugnação contra o lançamento. BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

¹¹XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Tributário no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p.189-190.

¹²BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União – DOU de 26/10/1966: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. [...] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; [...] Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

¹³MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 131: “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos”. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 47: “Contrariamente ao princípio da verdade formal em que o julgador vai decidir a questão conforme as provas que as partes juntem no processo, o princípio da verdade material exige que a autoridade administrativa investigue “de ofício” a verdade dos fatos, produzindo as provas correspondentes a estes fatos verdadeiros”.

¹⁴NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 49.

declarações apresentadas pelo contribuinte ou por terceiros. Ela sempre poderá realizar lançamento de ofício sobre fatos não reconhecidos ou valores omitidos. Pode, em tese, desconsiderar unilateralmente atos ou negócios jurídicos declarados¹⁵ ou mesmo ignorar os fatos contrários à fundamentação do lançamento de ofício.

Em síntese, o contraditório não é só uma garantia formal oferecida ao administrado, como se fosse uma mera providência, é um instrumento legítimo para a formação de decisões administrativas mais alinhadas com a democracia e a eficiência; portanto, não merece ser subtraído de quaisquer das etapas de uma atividade estatal comprometida com os valores constitucionais eo resultado de sua atuação.

A eficiência administrativa, traduzida na melhor qualidade do crédito, seria mais racionalmente alcançada com a abertura para que o contribuinte, antes da decisão final da autoridade lançadora, apresentasse suas considerações sobre a interpretação da norma de incidência e a valoração das provas que sustentam o lançamento tributário.

Essa é a proposta principal deste trabalho: a demonstração de que se atribuir uma natureza inquisitória ao procedimento de lançamento tributário é incompatível com a sociedade contemporânea constitucional-democrática e com o princípio da eficiência administrativa.

Com a nossa conclusão acerca do que se tem reduzido a colaboração do contribuinte, preocupa-nos que a aceitação de uma natureza inquisitória, nefastamente, seduza a autoridade em muitos casos a ignorar conscientemente fatos, provas e interpretações coerentes para a demonstração da improcedência do lançamento tributário. E dependendo da natureza das presunções que fundamentam o lançamento poderá até mesmo dificultar o exercício do direito de defesa, postergado para a etapa de revisão. A participação do contribuinte na fase de instrução probatória¹⁶ também melhora a transparência da administração pública e facilita o contraditório nas etapas seguintes.

¹⁵BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União – DOU de 26/10/1966: “Art. 116. [...]Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

¹⁶ Ao longo de todo o trabalho adotamos o conceito de “instrução probatória” para nos referir a toda e qualquer produção de provas, seja em um procedimento em contraditório ou não, seja de autoria da Administração ou dos interessados; portanto, no sentido adotado o conceito não se aplica apenas às relações jurídicas entre sujeitos processuais. Reconhecemos, por exemplo, que a formação da certeza e liquidez do crédito tributário deve ser informada pelo princípio da verdade material, independentemente da atuação do contribuinte no procedimento. É que das atividades administrativas criam-se direitos e obrigações aos interessados. A administração pública não é apenas um sujeito formalmente processual, mas um protagonista do direito substantivo. Na formação dos atos administrativos, a demonstração dos fatos não é apenas uma questão resolvida pela verdade formal. Os efeitos são essencialmente constitutivos e seria inaceitável adotar-se como verdadeiro um fato materialmente inverídico.

Por tudo, entendemos que a natureza inquisitória é um equívoco. Na verdade, tomou-se emprestado um sistema de produção de provas do processo penal para aplicá-lo a um procedimento de natureza e finalidade inconfundíveis. No procedimento fiscal todos os documentos são franqueados à autoridade fiscal. Nele não é comum a subtração de provas, risco mais afeto à persecução penal. Apenas em alguns casos, quando também se caracteriza como crime e existe uma possível destruição das provas, impede-se o acesso do contribuinte para que não se prejudique o flagrante¹⁷. Mas, como se observa, também se caracterizam como condutas criminosas, o que atraem os preceitos do processo penal.

Mas somente nesses casos excepcionais justifica-se um isolamento em desfavor do contribuinte. Essa não é a regra. Na grande maioria dos casos, a fiscalização examina livros, documentos e registros do próprio contribuinte que cumpre seus deveres instrumentais regularmente.

A motivação do lançamento de ofício na maioria dos casos decorre do exame das provas apresentadas pelo contribuinte ou informadas nos sistemas de processamento de dados digitais. Não há razão para que iniciada a fiscalização o contribuinte seja mantido à margem do procedimento e somente após seu encerramento quando já se torna devedor lhe seja oportunizada a manifestação sobre os fatos, as provas e a aplicação do direito.

Mesmo para quem defende a aplicação dos preceitos da instrução processual penal ao procedimento fiscal, é oportuno mencionar que nosso código de processo penal está em discussão a fim de que se promova uma abertura do inquérito para a participação do acusado na indicação das provas a serem produzidas em seu favor¹⁸.

Outra diferença é quanto à aplicação das normas de incidências. É necessário se considerar a atual complexidade da legislação tributária, consequência da sociedade contemporânea caracterizada pelos riscos e incertezas. De fato, o lançamento tributário não

¹⁷BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11/01/2001. Seção 1: “Art. 2º[...] §1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).§3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: I - realizado no curso do despacho aduaneiro;II - interno, de revisão aduaneira;III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais)”.

¹⁸BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”.

mais resulta de uma aplicação direta do texto legal ao caso concreto, antes se exige a interpretação da legislação tributária para a construção da norma aplicável ao caso¹⁹. É um ato de vontade da autoridade fiscal para a constituição de crédito sobre fato que reputa gerador da obrigação tributária; portanto, sem que se possa de imediato lhe atribuir uma presunção de veracidade e legitimidade²⁰. A certeza razoável será legalmente formada ao longo da etapa de revisão. A experiência demonstra que para a aplicação da legislação tributária se exige muito mais do que uma interpretação literal²¹. Esse fato reforça nossa proposta pela oportunidade de manifestação do contribuinte antes do ato-decisão de lançamento.

Já quanto à aplicação das normas penais, são os fatos que prevalecem. A legislação penal foi concebida para a maior previsibilidade e segurança jurídica em sua aplicação. Embora sempre exista uma margem de interpretação do texto legal, de fato, as dificuldades de compreensão da legislação tributária são maiores.

Concluindo, para que legitimidade democrática e eficiência se incorporem aos conceitos de qualidade e certeza do crédito tributário²², deve-se primeiro examinar a constituição do crédito através do lançamento de ofício para, após, pensarmos um procedimento de revisão que seja mais eficiente e de duração razoável. Com efeito, na administração pública contemporânea, reconhece-se que a administração participativa é o modelo mais adequado para a eficiência. A atuação unilateral da autoridade pública é uma característica própria da burocracia brasileira, na época que se acreditava nas leis como fonte de solução para tudo. Apontá-la em cada caso era uma tarefa considerada de pouca complexidade.

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Tributário no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p.189-190.

²⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *O Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 20-23; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Do Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 50-51; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Do Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 138-139; GRECO, Marco Aurélio. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 166-171; MACHADO, Hugo de Brito. *O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética*, 1995. p. 85; BONILHA, Paulo Celso B. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Ed. LTR, 1992. p. 93 apud MARTINS, Natanael. *A Questão do Ônus da Prova e do Contraditório no Contencioso Administrativo Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Dialética*, 1995. p. 109-113.

²¹ Em estudo realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-SP, concluiu-se que dos 82 acórdãos do CARF sobre planejamento tributário pesquisados, aproximadamente a metade proveu o recurso voluntário. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 56.

²² BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

Relevância do tema

Os problemas de eficiência do sistema

Um diagnóstico preliminar denuncia que ao longo desses quarenta anos de vigência, o modelo criado pelo Decreto nº 70.235/72²³ não vem correspondendo às expectativas da sociedade e nem da própria administração tributária. Após um longo procedimento administrativo²⁴, somente 2,5% do estoque da dívida pública ingressa nos cofres públicos²⁵, o que denuncia um forte sinal de descompasso funcional entre os órgãos da administração tributária. É certo que há outras causas que dificultam a conversão em renda, mas pelo inexpressivo resultado alcançado a má qualidade dos créditos constituídos contribui significativamente.

Na fase inicial de constituição do crédito através do lançamento tributário, as delegacias de fiscalização preferem autonomia ao alinhamento com a jurisprudência dos tribunais superiores, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda²⁶ e mesmo com a interpretação que vem sendo adotada pelas delegacias de julgamento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, órgãos com a competência de zelar pela legalidade do procedimento fiscal²⁷.

²³Embora cada ente federativo tenha seu próprio código de processo administrativo tributário, as características principais não se afastam do modelo federal adotado pelo Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Como exemplos, a Lei Estadual (SP) nº 13.457, de 18/03/2009 e o Decreto Estadual (RJ) nº 2.473, de 07/03/1979.

²⁴Sem quaisquer dificuldades e em número expressivo de incidência, constatam-se através da página mantida na internet pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF decisões proferidas a mais de dez anos após a instauração do processo administrativo tributário. Exemplo: Acórdão nº 3102-001.775, data 24/06/2013 relativo ao Processo nº 13527.000092/2001-20.

²⁵ADAMS, Luís Inácio Lucena; MARTINS FILHO, Luiz Dias. *A Transação no Código Tributário Nacional e as novas propostas normativas de lei autorizadora*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37.

²⁶De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, somente Súmulas as quais sejam atribuídos efeitos vinculantes pelo Ministro da Fazenda obrigatoriamente devem ser observadas pelos demais órgãos da administração tributária federal: “Art. 75. *Por proposta do Presidente do CARF, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de nível nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal*”.

²⁷As atribuições estão definidas no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/05/2012.

Somente recentemente com a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013 é que se impediu a constituição de créditos tributários contrários à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça²⁸.

Contudo, uma maior estabilidade seria alcançada com a atuação dos órgãos de forma mais coordenada e harmônica para a desejada eficiência, previsibilidade e segurança; afinal, todos participam para uma mesma finalidade pública. Constata-se que, inclusive contrariando o próprio conceito de procedimento administrativo²⁹, falta sinergia na constituição definitiva do crédito tributário. A quebra da barreira que separa as duas etapas, constituição e revisão, pode trazer mais coesão ao sistema.

E esse problema não termina no órgão responsável pela decisão final sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária federal. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF cada uma das turmas ordinárias adota sua própria tese sem uma vinculação mais consistente à jurisprudência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF³⁰. Enquanto não sumuladas, as questões jurídicas são decididas de duas, três ou mais formas diferentes.

Esse problema, além dos prejuízos para a duração razoável do processo³¹, viola a proteção à confiança legítima do contribuinte, que se vê inseguro no planejamento de sua vida econômica. Isto porque, embora as teses jurídicas adotadas pelos órgãos de julgamento, em especial o CARF, possam atender a seus interesses; não obstante, poderá a SRFB seguir

²⁸BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19/07/2013. Seção 1: “Art. 19. [...] §4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. §5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.”

²⁹BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 379: “É uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo”.

³⁰BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências: “Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”.

³¹BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Artigo 5º [...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”. Em levantamento realizado pelo CARF para o exercício de 2012 (mais recente divulgado pelo órgão), apurou-se um acervo em torno de 60.000 processos, totalizando R\$ 250 bilhões em valores de créditos constituídos e pendentes de revisão. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 21. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014.

orientação diversa e, conseqüentemente, ser-lhe-á lavrada a autuação fiscal com todas as implicações que dela decorrem, inclusive com multa de ofício no percentual mínimo de 75% do tributo devido³².

A ineficiência do sistema se torna ainda mais grave quando consideramos a dimensão da estrutura administrativa existente. Considerando apenas a atividade de julgamento durante o processo administrativo tributário, o denominado contencioso fiscal, no CARF são 36 turmas ordinárias ou especiais, 3 turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1 turma do Conselho Pleno, num total de 40 turmas de julgamento, o que representa aproximadamente 216 conselheiros.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil são 15 delegacias de julgamento – DRJ com tantas turmas quanto se fizerem necessárias de acordo com o número de processos fiscais, sendo o número de julgadores também variável entre 5 a 7 auditores-fiscais³³.

Portanto, ainda que se examinasse apenas a satisfação dos interesses secundários da administração tributária como parte da atividade pública de obtenção dos recursos financeiros do Estado, já é notória a relevância desse trabalho como substrato para a criação de um novo modelo, constituído por duas características principais que formariam as suas colunas de sustentação: ganho de eficiência com a simplificação e racionalização dos métodos e a participação dos interessados desde o lançamento tributário, tornando o sistema mais democrático, legítimo e estável.

Os problemas de legitimidade do sistema

Na atividade de fiscalização para a realização do lançamento de ofícios são examinados os livros contábeis, documentos e outros registros disponibilizados pelo próprio contribuinte que virão a constituir os elementos de prova da ocorrência do fato gerador tributário, da identificação dos devedores e do “*quantum debeatur*”.

³² BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União – DOU de 30/12/96: “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”.

³³ Portaria MF nº 256, de 22/06/2009; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011 e <http://www.receita.fazenda.gov.br>

Nessa primeira etapa, a administração tributária atua, portanto, unilateralmente. Tanto a doutrina³⁴ como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF³⁵ têm aceitado a natureza inquisitória da atividade desenvolvida na primeira etapa da constituição do crédito pelo lançamento.

Um dos pontos essenciais do presente trabalho é a demonstração da improcedência da adoção de um sistema inquisitório para o lançamento tributário. A natureza e finalidade do lançamento não justificam a submissão do cidadão-contribuinte à condição de mero expectador na apuração e cobrança do tributo constituído. Ao contrário, a participação dos interessados na formação das decisões dos órgãos públicos propicia legitimidade e eficiência.

O lançamento deve ser compreendido como uma parte do processo administrativo de constituição do crédito tributário e não como uma atividade anterior e segregada, concebida como um procedimento administrativo autônomo³⁶.

Uma vez “derrubado o muro” que separa o lançamento do processo administrativo tributário desconstitui-se o paradigma de equiparação da atividade fiscal com uma persecução inquisitória, que se conforta na confiança de que eventuais equívocos e excessos sejam corrigidos ao longo da etapa seguinte, quando aí sim lhe seria possível exercer seus direitos constitucionais.

A partir da demonstração da improcedência de adoção do sistema inquisitório na etapa inicial de constituição do crédito tributário, propõe-se o redesenho do modelo hoje existente de que o contribuinte atua no processo administrativo tributário como um acusado exercendo seu direito de defesa contra o interesse da administração tributária de cobrança de um crédito constituído unilateralmente³⁷; como se houvesse uma relação jurídico-processual formada por

³⁴XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 107. TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 240.

³⁵ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 10315.000586/2008-88. Acórdão nº 1103-000.669 (Data da Sessão: 08/05/2012): “*Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTOS. O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao devido processo legal se instalam e são exercíveis no processo administrativo, que se inicia com a pretensão resistida. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. (...) Não concreção de ofensa à referida lei, no procedimento fiscal de lançamento.*” Ainda que parece estranho, é essa a tese atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. (grifo nosso)

³⁶NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do Lançamento Tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 32, 34: “Vem daí uma seqüência organizada, que é uma fattispecie de formação sucessiva que se qualifica em sentido amplo como procedimento[...] Todas as espécies em que se subdivide o lançamento podem ser concebidas como um procedimento administrativo de apuração da obrigação tributária, que visa configurar o “*andebeatur*” e o “*quantum debeatur*” em relação a determinado contribuinte, formalizando o título da dívida tributária”.

³⁷BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 13. A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o **infrator** é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência. Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase

interesses contrapostos. Ou seja, como se houvesse um litígio entre o fisco de um lado, que vê o processo administrativo tributário como um mal necessário ao cumprimento do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, e de outro, o contribuinte tentando pelos meios e prazos oferecidos convencer de sua inocência. O processo administrativo tributário decorreria da resistência do contribuinte ao pagamento do *quantum debeatur*apurado pela fiscalização³⁸.

Acontece que o lançamento não instaura uma relação bipolar entre acusação e defesa, própria dos processos de apuração e responsabilização nos casos de ilícitos, mas, com natureza e finalidade completamente diversas, declara a individualização do crédito tributário pela interpretação e aplicação da norma de incidência³⁹. A obrigação tributária não nasce com o lançamento, mas com a ocorrência do fato gerador⁴⁰ e nem seu objeto, o tributo, tem natureza punitiva por uma conduta ilícita⁴¹.

Também há de se considerar que a legislação tributária tem se tornado cada vez mais complexa. As demandas sociais são crescentes e o Estado busca novas fontes para custeá-las; sendo que nem sempre elas se mostram coerentes com o sistema tributário. E a situação do contribuinte ainda se agrava no lançamento por homologação⁴². Ele tem o fardo da interpretação e aplicação da legislação, como se a ocorrência do fato gerador e a apuração do montante devido fossem incontestáveis, e em seguida o ônus do pagamento. Tudo sem que antes tenha se pronunciado o sujeito ativo sobre a existência de crédito ou não. Sendo que essa atividade cognitiva não é menos complexa do que a atuação dos órgãos administrativos

litigiosa do procedimento.” (grifo nosso). Consta-se que embora dispondo sobre o procedimento de constituição do crédito tributário, o processo administrativo tributário se refere a um litígio entre o fisco e um infrator, quando o certo, por tudo que veremos adiante, seria um procedimento com vistas à formação da certeza e liquidez do título.

³⁸NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo, Dialética, 2010. p. 253.

³⁹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 33.

⁴⁰ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 68.

⁴¹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (grifo nosso)

⁴²BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

de revisão⁴³ nas fases seguintes do processo de constituição definitiva do crédito e nem mesmo da função jurisdicional.

Considerando a espécie de tributo, pode-se dizer que raramente no lançamento prevalecem critérios e métodos objetivos. Como se sabe, a dogmática jurídica⁴⁴, mesmo as mais tradicionais, reconhecem que as normas jurídicas em geral, e não há razões para que as tributárias sejam consideradas diferentes, nem sempre se aplicam pela simples subsunção⁴⁵.

Diante da indeterminação dos conceitos e tipos, própria de uma sociedade complexa⁴⁶, exige-se muito mais do que um método representável por silogismo⁴⁷. Com efeito, o lançamento como produto do procedimento de fiscalização é dotado de elementos muito mais distantes de consenso do que vislumbrara o legislador. A verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, a identificação do sujeito passivo e o cálculo do tributo⁴⁸ estão longe de uma razoável previsibilidade objetiva. Daí mesmo a reconhecida necessidade da dupla revisão, pelas delegacias de julgamento da SRFB e pelo CARF.

Um fato que parece ser consequência da complexidade das normas é a participação crescente do Supremo Tribunal Federal – STF na solução das principais questões tributárias. As instâncias anteriores não têm se mostrado suficientes para dirimir os casos de maior repercussão. Com efeito, o número de processos com litígio em matéria tributária tramitando no STF chega a 8,32% do total de processos, ficando atrás apenas das questões que envolvem

⁴³São órgãos de revisão, dentre outros, as delegacias de julgamento, juntas fiscais, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conselhos de contribuintes, tribunais de impostos e taxas.

⁴⁴ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 207-208.

⁴⁵ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 69: “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”.

⁴⁶RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2008. p. 156.

Id. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2003. p. 10.

⁴⁷JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário Básico de Filosofia*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996. p. 247-248): “Silogismo é o método de dedução de uma conclusão a partir de duas premissas, por implicação lógica (...) Ex: todos os homens são mortais, todos os gregos são homens, logo, todos os gregos são mortais”. Vê-se que a representação na forma do silogismo com a identificação do antecedente e do conseqüente da norma jurídica somente seria apropriado para a subsunção.

⁴⁸BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*” A confiança do legislador na subsunção como método suficiente para a certeza do crédito constituído é tanta que a falta de lançamento não se justificaria pela ausência de débito do contribuinte, mas por alguma transgressão funcional do fiscal sujeita à sua responsabilização administrativa e penal. Como conseqüência natural, um mínimo de indícios de obrigação tributária não satisfeita obriga ao fiscal à realização do lançamento, com todas as conseqüências que dele decorrem, inclusive a aplicação de penalidade.

as normas gerais de Direito Público, Direito Administrativo, Direito Civil e as relacionadas às discussões sobre benefícios previdenciários e direitos trabalhistas⁴⁹.

É nesse campo de discussão que se propõe um modelo que ao lado do ganho de eficiência também esteja mais alinhado com os valores democráticos de nossa sociedade atual. A abertura para a participação dos interessados como colaborador da administração tributária em todas as fases da constituição do crédito tributário contribuirá para a redução da litigiosidade.

Plano de Trabalho

Apesar da inegável relevância que tem o *processo administrativo tributário* para a constituição do crédito tributário, cumpre-nos desde já acusar um corte metodológico. Somente examinaremos o lançamento⁵⁰, e especialmente as características afetas ao modelo proposto que reconhece a necessidade de abertura para a participação do contribuinte durante o procedimento fiscal como protagonista e não mero cumpridor de encargos. Outro grande corte é a delimitação aos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, conseqüentemente, ao exame apenas do modelo em vigor no âmbito federal, em especial o criado pelo Decreto nº 7.235/72⁵¹.

O trabalho se divide em quatro capítulos, além da introdução e a conclusão. Todos se iniciam com algumas considerações preliminares, cuja finalidade é a contextualização do assunto abordado com o tema central, demonstrando a relevância e finalidade do que será desenvolvido. Cada capítulo também se encerra com uma síntese conclusiva para que, didaticamente, melhor se perceba a integração com os capítulos seguintes.

No capítulo inicial apresentamos as características da administração pública participativa como alternativa à unilateralidade das decisões. Os novos paradigmas do direito administrativo são inspirados nos valores democráticos da transparência, imparcialidade,

⁴⁹<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>

⁵⁰ Para a finalidade deste trabalho de demonstrar a tese de reconhecimento do contraditório no lançamento tributário, quando se refere apenas à expressão “lançamento” estamos considerando a constituição do crédito através de um procedimento de fiscalização, independentemente, portanto, da discussão sobre a modalidade de que se trataria em cada caso. Defende-se, tão somente, que antes da decisão de constituição do crédito tributário a fiscalização oportunize ao contribuinte a manifestação através do contraditório sobre as conclusões a que chegou a autoridade fiscal em seus relatórios que compõem o auto de infração.

⁵¹BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972.

deliberação e *accountability*. Procuramos ao longo do capítulo relacioná-los com o procedimento fiscal a fim de justificar o contraditório como vertente da deliberação aplicada no devido processo legal. A transparência e a imparcialidade se aproximam do princípio da verdade material para justificar a participação efetiva do contribuinte na revelação dos fatos.

Apesar da rápida evolução de um direito administrativo mais alinhado com os valores democráticos, as autoridades resistem em se desapegarem dos institutos tradicionais, como os atributos da presunção de legitimidade, imperatividade e unilateralidade. Essa abertura do trabalho para o direito administrativo é importante para a demonstração de que, de fato, o exercício do contraditório é essencial para a legitimação democrática e a eficiência administrativa.

O segundo capítulo tem a finalidade de demonstrar que o lançamento é um ato de vontade da autoridade fiscal que, a partir da adoção de determinada interpretação da legislação tributária, considerou a existência de um suposto crédito não adimplido pelo contribuinte.

A adoção como premissa de que o lançamento seria um ato decisório da autoridade decorre de duas constatações: maior complexidade das relações jurídico-econômicas em nossa sociedade contemporânea e a existência nos textos legais de ambiguidades e cláusulas jurídicas abertas⁵².

Com efeito, em uma sociedade contemporânea sujeita a riscos incontrolláveis⁵³, tornou-se necessária a concepção de novos modelos de organização societária, que a tornasse mais fluída para uma rápida adaptação aos infortúnios. O formalismo que sempre se manteve hegemônico no direito tributário se mostra impotente para “dizer o direito” nos casos mais difíceis, os *hardcases*⁵⁴. A dificuldade aumenta com a predominância de conceitos e expressões indeterminados⁵⁵.

Essas duas realidades, complexidade das relações jurídico-econômicas e cláusulas jurídicas abertas, tornaram a interpretação e aplicação da legislação tributária uma atividade muito mais criativa. A segurança e previsibilidade do passado são hoje relativizadas. Como

⁵²A indeterminação dos conceitos torna a interpretação mais complexa e distante de um consenso. ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 207-208.

⁵³Para enfatizar melhor a relevância do risco para um novo modelo de organização da sociedade contemporânea adotou-se a expressão: “*sociedade de risco*”. BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010. p. 23.

⁵⁴DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1978. p. 81. O trecho correspondente na tradução é: “casos difíceis”. É oportuna a observação de que em matéria tributária é comum que os *hard cases* ocorram nos planejamentos tributários dos contribuintes.

⁵⁵HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 139.

consequência, o lançamento tributário quando constituído de ofício mantém-se distante da certeza e liquidez.

Com a demonstração de que apesar da suspensão da exigibilidade do crédito durante o processo administrativo de revisão do lançamento existem reflexos negativos imediatos ao contribuinte, fica evidenciada a oportunidade de contraditório durante o procedimento fiscal: repercussão junto a investidores, com quedas no valor de mercado de suas ações, necessidade de constituição de provisões para contingências fiscais e reservas retidas dos lucros, frustração na expectativa de participação nos lucros e resultados da empresa e medida cautelar fiscal.

Já no terceiro capítulo procura-se demonstrar a contradição existente entre a imprescindível participação dos contribuintes para a apuração dos créditos e, durante o procedimento fiscal, a adoção do sistema inquisitório que o mantém alijado para a formação da decisão quanto ao lançamento de ofício.

Apresentamos a colaboração do contribuinte nas modalidades do lançamento tributário. Concluímos que a predominância do lançamento por homologação é a característica que melhor evidencia o reconhecimento pela própria administração tributária da imprescindível participação do contribuinte para apuração do crédito.

Também adotamos a premissa que, embora a participação do contribuinte seja imprescindível para o lançamento, a decisão final pela exigibilidade do crédito, mesmo na modalidade por homologação, é sempre da autoridade administrativa. Portanto, não reconhecemos a existência no Brasil de um auto lançamento.

O capítulo também discorre sobre o sistema inquisitório para produção de provas, principalmente para a demonstração da sua inaplicabilidade ao lançamento tributário. E, com efeito, a oportunidade do contraditório coloca o lançamento dentro de um único processo para a constituição definitiva do crédito tributário.

No último capítulo apresentamos um modelo prático para o devido processo legal. O contribuinte teria a oportunidade de indicar a produção de provas que atenda ao seu interesse. E antes da constituição do crédito pelo lançamento de ofício, a autoridade fiscal apresentaria seu termo de verificação fiscal com todos os fundamentos de fato e direito que justificam o lançamento para que o contribuinte se manifeste.

Em uma visão geral, o processo de constituição do crédito tributário se iniciaria então com a participação do contribuinte antes do lançamento e não com a impugnação, como é atualmente previsto. O lançamento, as decisões das delegacias de julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a inscrição em dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional também seriam fases desse processo.

Portanto, a partir das premissas e considerações apresentadas nos capítulos anteriores descremos um modelo mais democrático e eficiente de constituição dos créditos tributários, ressaltando a sua importância para a solução de muitos dos problemas hoje existentes.

1 DEMOCRACIA: PARTICIPAÇÃO NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS, VERDADE MATERIAL E CONTRADITÓRIO

1.1 Considerações iniciais

Para o reconhecimento da garantia do contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício, nós adotamos duas premissas. A primeira delas, ora desenvolvida neste primeiro capítulo, é corolário da democratização do país e da promulgação da Constituição de 88⁵⁶.

Nessa parte, nos inspiramos nos valores democráticos de uma administração pública participativa. Defendemos, assim, a processualização do atual procedimento fiscal para o lançamento tributário como instrumento da transparência, imparcialidade, deliberação e eficiência. Portanto, não é o escopo deste trabalho uma abordagem que examine as grandes instituições democráticas, como a separação dos poderes, o sistema eleitoral, entre outros. Nossa proposta é mais modesta.

A constitucionalização do direito administrativo torna o cidadão-administrado ator nos procedimentos de tomada de decisões e não mero destinatário. Os procedimentos administrativos ora vigentes devem ser revisados à luz dos valores constitucionais. A necessária legitimação democrática das instituições administrativas reclama um reposicionamento do contribuinte durante o procedimento de fiscalização, antes da imposição tributária.

Em nosso plano de trabalho desenvolvemos, assim, a demonstração dessa primeira premissa percorrendo os estudos já realizados pelas principais obras de direito administrativo contemporâneo. Os velhos dogmas da supremacia do interesse público e unilateralidade dos atos administrativos são sabatinados e, incapazes de justificarem a ineficiênciosos procedimentos por eles informados, são relativizados pelos valores democráticos que prestigiam a administração menos impositiva e mais participativa.

⁵⁶JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. Dicionário Básico de Filosofia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996. p. 56: “Corolário -Proposição que deriva imediatamente de uma outra por via puramente dedução lógica, sendo sinônimo de consequência”. MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 117.

Muitas são as características que decorrem do autoritarismo. Nas instruções probatórias surgem os sistemas sigilosos e inquisitórios. Neles há uma tendência de que somente sejam trazidas ao procedimento as provas que justifiquem os interesses secundários do Estado⁵⁷ e, muitas vezes, disfarcem interesses escusos dos próprios agentes. A abertura do sistema confere legitimidade democrática pela transparência e *accountability* do processo de decisão.

Dessa forma, a instrução probatória no procedimento fiscal deve estar comprometida com a verdade material. A revelação dos fatos deveria transcender aos interesses de quaisquer das partes, a administração tributária ou o contribuinte. É a participação colaborativa e sincera que deve ser incentivada.

Com efeito, quando o contribuinte apresenta suas considerações sobre os fatos e a interpretação jurídica por ele adotada, a administração tributária ganha na qualidade de seus lançamentos, o que confere mais certeza e liquidez aos créditos constituídos. O conhecimento, a experiência e os pontos de vista agregam valor às decisões. Mesmo que não acolhidos, os argumentos aumentam o ônus argumentativo da fiscalização para a fundamentação do lançamento tributário o que, de forma salutar, também contribui para a eficiência do sistema.

A segunda premissa é que a constituição do crédito tributário pelo lançamento é um ato de natureza decisória⁵⁸. Nos principais casos de aplicação da norma tributária, *hard cases*⁵⁹, a lavratura do auto de infração para a cobrança do tributo e da multa qualificada não é a única opção da autoridade fiscal. Desse ato decisório que se materializa no lançamento tributário decorrem reflexos para a vida econômica dos contribuintes, ainda que a cobrança do crédito permaneça suspensa ao longo de todo o processo administrativo⁶⁰ de revisão.

⁵⁷ O Projeto de Lei de Reforma do Código de Processo Penal demonstra essa preocupação quando oportuniza ao investigado requerer à autoridade policial diligências, que somente quando comprovada sua desnecessidade pode ser indeferida. Nesse caso, assiste-lhe o direito de recorrer da decisão para o superior hierárquico da autoridade ou ao ministério público. BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”.

⁵⁸HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 283. KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 393-395.

⁵⁹Tradução: “casos difíceis”. Em matéria tributária é comum que os *hard cases* ocorram nos planejamentos tributários dos contribuintes. DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1978. p. 81.

⁶⁰ Sem adentrar na discussão sobre a natureza jurídica das atividades administrativas realizadas para uma decisão final com prática de atos consecutivos, adotamos aqui o sentido mais amplo de processo, o que transcende o direito processual judicial, abrangendo todas as atividades estatais como instrumento legítimo do exercício do

Assim, sendo um procedimento administrativo de natureza decisória cujo resultado implica restrições de direitos, é imperiosa, sob pena de violação ao artigo 5º inciso LV da Constituição Federal⁶¹, a oportunidade de participação do contribuinte através do contraditório. Procuramos, assim, demonstraressas duas características do lançamento: a natureza decisória e os reflexos imediatos para os contribuintes quando assumem a condição de devedores.

Outra questão que entendemos relevante destacar é a contradição existente entre a reconhecida imprescindibilidade da colaboração do contribuinte para a constituição dos créditos tributários⁶², sendo a prevalência da modalidade de lançamento por homologação a maior demonstração disso⁶³, e a imposição unilateral da condição de devedor, ou seja, sem que antes seja ouvido sobre as provas por ele mesmo disponibilizadas ao fisco.

Essa contradição será demonstrada no terceiro capítulo deste trabalho. A colaboração do contribuinte pode ser discricionariamente valorada pela fiscalização, do que pode resultar uma arbitrariedade em se considerarem apenas as provas que atendam unicamente o interesse secundário da administração tributária.

A adoção da bilateralidade tornaria o sistema mais democrático e coerente. A concepção de uma verdadeira coparticipação em “*via-dupla*” conferiria mais legitimidade. Ou seja, como o contribuinte colabora com a administração tributária para a revelação dos fatos e essa sua colaboração é imprescindível para a grande maioria dos casos, ser-lhe-ia de todo direito contraditar as conclusões da fiscalização sobre a valoração das provas e a interpretação e aplicação da legislação tributária.

poder. GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 278. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 19-20.

⁶¹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “art. 5º [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

⁶²Na verdade, aproxima-se mais do conceito de dever legal do que propriamente de uma colaboração, pois não há espontaneidade. Ela é imposta sob pena de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação instrumental. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] §2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. §3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

⁶³No lançamento por homologação são impostas ao contribuinte quase todas as providências do artigo 142 do CTN; a atuação da administração tributária para a constituição do crédito é ínfima, apenas assume para si as providências realizadas pelo contribuinte como se ela mesma tivesse apurado o tributo. Em relação às demais modalidades, mesmo no lançamento de ofício, ele é obrigado a franquear acesso a todos seus estabelecimentos e dependências, apresentar documentos, preparar sua escrituração contábil de acordo com as instruções da administração tributária e atender às intimações fiscais nos prazos fixados.

No entanto, o que se observa hoje é que, de fato, o contribuinte colabora para a revelação de sua vida econômica, mas não é respeitado em seu direito de demonstração de que os fatos revelados estariam fora do campo de incidência tributária. E sequer tem o direito de requerer a realização de diligências para provar suas alegações.

Essa contradição tem a finalidade de demonstrar que a colaboração do contribuinte para o lançamento tributário não supre ou sequer atenua os efeitos negativos da ausência de contraditório. A natureza sigilosa da instrução probatória e a escolha unilateral do tratamento jurídico mais adequado ao fisco não se alinha com os valores democráticos da transparência, imparcialidade, deliberação e *accountability*, nem aos princípios constitucionais da administração pública⁶⁴.

Também no terceiro capítulo abordaremos uma análise crítica do sistema inquisitório de produção de provas. Por empréstimo do procedimento de inquérito que se desenvolve no ramo do direito processual penal, tem-se aceito a natureza inquisitória dos procedimentos de fiscalização. De fato, embora os fatos geradores de obrigações tributárias não se confundam com os atos ilícitos⁶⁵, prevalece na doutrina e jurisprudência do CARF o entendimento de que o procedimento fiscal seria informado pelo sistema inquisitório⁶⁶.

E com certa perplexidade, tivemos dificuldade de encontrar na doutrina autores que tenham se insurgido contra um sistema inquisitório no procedimento administrativo de constituição dos créditos tributários.

Acontece que mesmo no procedimento administrativo de inquérito policial, o sistema inquisitório vem sendo cada vez mais questionado quanto à sua legitimidade; no entanto, estranhamente, em relação ao procedimento de fiscalização para o lançamento tributário, ao contrário, não se vê a mesma energia⁶⁷.

⁶⁴BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

⁶⁵BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (grifo nosso)

⁶⁶XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 107-108. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 10315.000586/2008-88. Acórdão nº 1103-000.669 (Data da Sessão: 08/05/2012): “**Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTOS. O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao dueprocessoflaw se instalam e são exercíveis no processo administrativo, que se inicia com a pretensão resistida. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. (...) Não concreção de ofensa à referida lei, no procedimento fiscal de lançamento.**”

⁶⁷ A doutrina em Direito Processual Penal tem evoluído contra a natureza inquisitória dos inquéritos policiais. E o atual projeto de reforma do Código de Processo Penal tem relativizado a natureza inquisitória. Por exemplo, a autoridade policial não mais poderá indeferir os requerimentos de diligência, salvo em caso de comprovada

Tem-se perpetuado a aceitação passiva de que o lançamento tributário é realizado unilateralmente pela autoridade fiscal, sem que ao contribuinte seja oferecida a oportunidade de manifestação sobre as considerações da fiscalização antes da decisão pela constituição do crédito.

No atual modelo, acredita-se que após a constituição do crédito, com a impugnação e os recursos cabíveis os equívocos serão corrigidos administrativamente. O sistema funcionaria a contento de forma que somente os créditos efetivamente líquidos e certos serão objeto de execução judicial. Contudo, o controle preventivo tem se mostrado mais eficiente e econômico do que os sistemas corretivos⁶⁸.

Por tudo, entendemos que não mais subsiste nas relações entre a administração e o contribuinte um sistema inquisitório⁶⁹ que justifique a decisão de imposição tributária sem que antes seja observado o contraditório.

Apresentada a devida contextualização deste capítulo, iniciamos com a legitimação democrática dos procedimentos administrativos. Em substituição ao enfoque unitário dos atos administrativos, como se formassem isoladamente um todo, para uma visão processual. Os atos são interligados em uma sequência lógico-racional da qual são indissociáveis. O todo agora é o processo e não mais o ato administrativo⁷⁰. Antes o ato, hoje o processo.

desnecessidade. É o início de um modelo mais participativo para a instrução probatória. BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”. RANGEL, PAULO. *Direito Processual Penal*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 47. BARROS, Caio Sérgio Paz de. *O contraditório na CPI e no inquérito policial*. São Paulo: Thomson IOB, 2005. p. 1-10, passim.

⁶⁸São 15 delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ com o número de julgadores variável entre 5 a 7 auditores-fiscais e no CARF, 36 turmas ordinárias ou especiais, 3 turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1 turma do Conselho Pleno, num total de 40 turmas de julgamento, o que representa aproximadamente 216 conselheiros. Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/05/2012. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Diário Oficial da União – DOU de 26/06/2007. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Apenas para funcionamento do CARF em 2012 foi empenhado como despesa o montante de R\$ 20.170.257,95. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 11. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014.

⁶⁹BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda, loc. cit.

⁷⁰MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 29.

1.2 Os paradigmas do direito administrativo e suas transformações para a legitimação democrática da atividade administrativa do Estado

O processo histórico de valorização da democracia em nosso país recebeu um forte impulso com o enfraquecimento dos regimes autoritários protagonizados pelos militares. A redemocratização de nossas instituições⁷¹ e a promulgação da constituição-cidadã⁷² nos fizeram repensar a ordem jurídica.

No âmbito do direito administrativo, os novos olhares acusavam para mudanças de paradigmas⁷³. Os procedimentos administrativos inspirados na supremacia do interesse público, a justificar a unilateralidade do ato administrativo, enfrentam hoje uma “crise existencial”⁷⁴. Na nova “ordem do dia” prevalece a bilateralidade, a consensualidade e a participação. Erige-se a constitucionalização do direito administrativo, com a adoção de vetores axiológicos irradiados de um sistema de direitos fundamentais e da democracia⁷⁵.

De acordo com esse novo movimento reformador do direito administrativo, a administração tributária deve adotar práticas de efetiva participação dos contribuintes em substituição às velhas fórmulas de insulamento⁷⁶.

Nesse sentido, para a legitimação democrática das instituições, algumas características são essenciais: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação⁷⁷. Os

⁷¹ A relutância em se adotarem práticas pautadas pelos valores democráticos não é uma mácula de nossa história política atribuída apenas ao regime militar. Um governo da maioria não é sinônimo de governo democrático. A captura das massas pelo apelo às políticas populistas pode ser instrumento arquitetado para a permanência no poder, distanciando-se, dia-a-dia, dos valores democráticos: moralidade, separação dos poderes, deliberação, direitos fundamentais das minorias. BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 23. BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 321.

⁷² A expressão “Constituição cidadã” foi adotada no discurso de Ulysses Guimarães por ocasião da promulgação da Constituição de 88: “A exposição panorâmica da lei fundamental que hoje passa a reger a Nação permite conceituá-la, sinoticamente, como a Constituição coragem, a Constituição cidadã, a Constituição federativa, a Constituição representativa e participativa, a Constituição do Governo síntese Executivo-Legislativo, a Constituição fiscalizadora”.

⁷³ GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia: Uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 149: “o Estado brasileiro, em todas as suas fragmentadas esferas de atuação, é um Estado que precisa se reconciliar com a verdade. E o processo administrativo é um instrumento essencial para essa reaproximação. A alternativa de seguirmos aplicando os mesmos institutos, de forma idêntica às utilizadas na sua formação, não se apresenta como opção legítima: equivale a deixarmos nosso passado nos governar de seu túmulo”.

⁷⁴ O Professor Gustavo Binenbojm usa a expressão “dogmática administrativista no divã”. BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 17.

⁷⁵ *Ibid.* p. 189.

⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 82-83.

procedimentos administrativos de natureza inquisitória inviabilizam o controle da atuação dos agentes públicos, algumas vezes motivada em defesa de interesses escusos⁷⁸ e em outras tantas, pautada pelo sistema de prêmios e punições⁷⁹.

Com efeito, as instituições constroem seus agentes em vários aspectos: estrutural, político e limitação técnico-administrativa⁸⁰. Esses aspectos oscilam de acordo com os programas eleitos pelos agentes políticos da estrutura organizacional de cada instituição.

A realidade é que o agente fiscal não atua no vazio, de forma autônoma e pautada pela livre convicção na valoração de provas e interpretação da legislação tributária. É justamente nos casos de maior repercussão, com expressivos impactos na arrecadação da instituição, que a conduta do agente sofrerá maiores interferências da instituição.

O dissenso entre as escolhas dos agentes políticos e as convicções técnicas dos agentes administrativos geram tensões internas na instituição, no que se reflete na ausência de padronização, imprevisibilidade das condutas e insegurança jurídica. A ausência de diálogo nas instituições dificulta a sinergia e, conseqüentemente, a estabilidade. Os valores democráticos, ao prestigiarem a participação de todos, têm assim relevante função para a redução das tensões.

Como se vê, a democracia possui vertentes que se estendem muito além da participação do cidadão no sistema eleitoral. Os valores democráticos em que nos pautamos

⁷⁷VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

⁷⁸BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral da Política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. BOVERO, Michelangelo (Org.). Tradução: Daniela BacacciaVersiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000. p. 387: “o poder tem uma irresistível tendência a esconder-se”.

⁷⁹ Para os auditores-fiscais da receita federal, da previdência social e do trabalho, vigorou no período de 09/12/2002 a 16/07/2004 a gratificação de desempenho de atividade tributária. Para fazer jus a gratificação, os auditores-fiscais deveriam cumprir metas individuais e gerais de arrecadação e resultados de fiscalização. BRASIL. Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 09/12/2002. Seção 1: “Art. 15. Fica instituída a Gratificação de Desempenho de Atividade Tributária - GDAT, devida aos integrantes da Carreira Auditoria da Receita Federal, Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, no percentual de até 50% (cinquenta por cento), incidente sobre o vencimento básico do servidor. (Revogado pela medida provisória nº 440, de 2008) §1º A GDAT será atribuída em função do efetivo desempenho do servidor, bem como de metas de arrecadação fixadas e resultados de fiscalização, na forma estabelecida em ato do Poder Executivo. (Revogado pela Lei nº 10.910, de 2004) §2º Até 20 (vinte) pontos percentuais da GDAT será atribuída em função do alcance das metas de arrecadação e resultados de fiscalização”. BRASIL. Lei nº 10.910, de 15 de julho de 2004. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16/07/2004.

⁸⁰O institucionalismo é uma teoria sobre o “processo por meio do qual as organizações e procedimentos adquirem valor e estabilidade”. GOODIN, Robert. Las instituciones y sudiseño. In: GOODIN, Robert. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p. 38. Sobre o redesenho institucional do processo de consulta fiscal recomendamos a leitura da dissertação de mestrado do Professor Alex Assis de Mendonça. MENDONÇA, Alex Assis de. *Consulta Tributária na Receita Federal do Brasil: Desenho Constitucional, Valores Democráticos e Arquitetura de Escolha*. 2014. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense. Niterói: 2014.

fundamentam a influência direta de cada interessado no processo decisório da administração pública e não apenas na escolha dos representantes.

Com efeito, a representação política do eleitor pelo eleito não legitima, por si só, todas as práticas da atividade administrativa do Estado. O exercício da democracia participativa não se exaure no dia marcado para o sufrágio eleitoral. É um modo de se pensar a administração dos interesses coletivos. Ela é exercida contínua e permanentemente⁸¹.

A participação dos interessados em todas as fases de preparação da decisão final aumenta a possibilidade de uma decisão justa e de melhor aceitação, ainda que não seja favorável ao interessado. Os processos administrativos verdadeiramente democráticos conferem legitimidade às decisões, independentemente do resultado final. Nesse sentido, contribuem para a justiça e a paz social⁸².

É que as instituições verdadeiramente democráticas reconhecem na participação de todos os interessados um instrumento essencial para a estabilidade e eficiência⁸³. Elas incentivam a deliberação em torno dos problemas, de forma que cada um contribua para as soluções coletivas com seus pontos de vista, experiências e conhecimento⁸⁴. É através do processo deliberativo que se institucionaliza a formação de decisões democraticamente legítimas⁸⁵.

Os processos administrativos estão situados nesse contexto, onde a oportunidade de ouvir e ser ouvido torna-os instituições verdadeiramente constitucionais. Com essas características, de fato, estreita-se a relação entre processo e democracia⁸⁶.

A processualização da atividade administrativa é instrumento de racionalidade, um controle sobre a formação das decisões para que sejam mais isentas das vontades subjetivas e

⁸¹ SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 56-58.

⁸² MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 90.

⁸³ As decisões tomadas mediante um processo onde se assegura ao interessado a participação em sua formação são mais legítimas e tendem a maior aceitação de todos, mesmo quando desfavoráveis. Os custos de transação são menores, do que resulta uma solução definitiva mais célere. As decisões unilaterais, embora em um primeiro momento sejam mais imediatas, para a atividade como um todo trazem resultados tardios e de pouca eficácia. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 98-99. QUEIROZ, Mary Elbe. A Revisão do Lançamento Tributário (O Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 119. NEDER, Marcos Vinicius. A Inserção da Lei nº 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 78.

⁸⁴ BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 129-130.

⁸⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 89.

⁸⁶ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 23-24.

caprichos dos agentes públicos. Em vista disso fica mais clara a importância do processo também para o cumprimento do princípio da eficiência⁸⁷.

Os resultados esperados para as instituições democráticas podem ser alcançados com a presença dos quatro valores fundamentais: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação⁸⁸; todos aplicáveis aos processos administrativos. Não só as decisões finais, mas todas as atividades que levam a elas devem ser expostas a todos os interessados⁸⁹. Sem a transparência⁹⁰ e publicidade resta prejudicada a *accountability* (prestação de contas e responsabilização dos agentes perante a comunidade política). A necessidade de prestação de contas de seus atos, que no processo, de certa forma se materializa na fundamentação das decisões, minimiza os riscos de desvios entre os interesses democráticos da instituição e os interesses próprios ou vícios de conduta do agente⁹¹. Nesse sentido e com esse propósito, *accountability* e imparcialidade também mantêm uma estreita relação⁹².

De fato, a opção pelas decisões colegiadas, abertas à deliberação de todos os interessados, representa um valor democrático intrinsecamente substantivo⁹³. Não há democracia sem participação. A deliberação é justamente a característica que recoloca os interessados da posição de expectadores em agentes formadores das decisões, verdadeiros

⁸⁷SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 93.

⁸⁸Os valores democráticos propostos por Vermeule são muito semelhantes às condições democráticas para existência de democracia apresentadas por García de Enterría: transparência, informação, investigação da gestão pública, ausência de censura e amplos mecanismos de controle. VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Democracia, jueces y control de la administración*. Madrid: Civitas, 1997. p. 110-112.

⁸⁹SUNDFELD, op. cit. p. 177-180.

⁹⁰MEDAUAR, op. cit. p. 109-110: “[...] amplia-se a transparência administrativa. O contraditório não pode realizar-se em regime de “despotismo administrativo” que pressupõe e impõe o segredo de ofício. Daí estar o contraditório vinculado à exigência de democracia administrativa, sob o ângulo da cooperação dos interessados na tomada de decisão e sob o ângulo da visibilidade dos momentos que antecedem a decisão”.

⁹¹BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 433.

⁹²RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O princípio da imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996. p. 160-165.

⁹³A participação de representantes dos contribuintes (indicados pelas confederações dos setores produtivos) nas turmas colegiadas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é uma forma de realização do valor democrático deliberativo. BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série n° 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 468. Como resultado da deliberação, em estatística realizada alguns anos antes da criação do CARF, reconhecia-se a eficiência da instituição no controle de legalidade dos lançamentos tributários. À época, apenas 1/3 dos créditos constituídos passavam incólumes nas decisões das turmas colegiadas do Primeiro Conselho de Contribuintes. DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série n° 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 104. Atualmente, a proporção é de 50% do total de créditos examinados pelo CARF. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

protagonistas⁹⁴. Na verdade, os quatro valores democráticos se inter-relacionam. A deliberação durante a formação das decisões é um mecanismo que contribui para a realização da transparência, *accountability* e imparcialidade⁹⁵.

Por tudo, repensamos as características do procedimento fiscal para o lançamento tributário de ofício à luz dos valores da democracia substantiva. Cuida-se aqui de apresentar os novos paradigmas do direito administrativo para aplicá-los ao procedimento fiscal a fim de validá-los como instituição democrática⁹⁶.

Inicialmente, deve-se considerar que o Código Tributário Nacional foi promulgado em 25/10/1966⁹⁷, quando o regime militar refletia vigorosamente seu pensamento autoritário. Também informado pelo pensamento político-institucional da época, o mesmo se pode dizer da lei do processo administrativo tributário⁹⁸.

Em conjunto, os dois atuavam para a maximização da arrecadação tributária com dispêndio do menor tempo possível. Para a consecução desses objetivos, de um lado, o

⁹⁴VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 6-8.

⁹⁵Sem adentrar na oportuna crítica ao instrumento escolhido para a implantação do modelo, o recente decreto nº 8.243, de 02/05/2014 adota como seu objetivo a democratização da administração pública com a participação da sociedade civil no processo de decisão nos órgãos de governo. BRASIL. Decreto nº 8.243, de 23 de maio de 2014. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 26/05/2014: “*Institui a Política Nacional de Participação Social - PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social - SNPS, e dá outras providências [...] Art. 1º Fica instituída a Política Nacional de Participação Social - PNPS, com o objetivo de fortalecer e articular os mecanismos e as instâncias democráticas de diálogo e a atuação conjunta entre a administração pública federal e a sociedade civil*”.

⁹⁶O direito tributário material não inibe a sujeição da administração tributária à teoria geral dos atos administrativos. Enquanto aquele cuida da formação da relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, as normas que regulam o procedimento administrativo para a constituição dos créditos tributários pertencem a um direito administrativo tributário. Ainda que existam resistências para o reconhecimento de um campo de estudo próprio, fato é que não se examina a teoria do lançamento tributário sem antes se buscar no direito administrativo alguns de seus institutos e elementos, especialmente os relacionados aos processos e atos administrativos. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 82-83.

⁹⁷BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966.

⁹⁸BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Apesar de o constitucionalismo “assoprar os ventos da democracia” para todo o ordenamento jurídico, o direito tributário formal mantém-se, em sua essência, inalterado por, agora, mais de 40 anos. NEDER, Marcos Vinicius. A Inserção da Lei nº 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 77-78. Em sua gênese, o Decreto nº 70.235/72 foi editado pelo Poder Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69, cuja competência foi atribuída pelos atos institucionais nº 05, de 13 de dezembro de 1968 e nº 12, de 31 de agosto de 1969. NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 26. BRASIL. Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1969. Seção 1: “*OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968, DECRETAM: [...] Art 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta*”.

Código Tributário Nacional protegia o lançamento tributário da influência dos métodos de interpretação voltados para a realização dos valores democráticos e dos direitos fundamentais⁹⁹; de outro, o Decreto nº 70.235/72 tornava o procedimento fiscal, com sua natureza inquisitória, um instrumento do medo.

Contudo, o direito administrativo tradicional, com suas raízes no liberalismo, encontra-se em evolução. Os velhos institutos da supremacia do interesse público, imperatividade e unilateralidade que inspiraram muitos de nossos decretos-lei e atos institucionais estão sendo relativizados para que as decisões sejam abertas à participação dos interessados. E o contraditório é um dos meios de participação dos interessados para a formação das decisões administrativas. Oportunizá-lo desde a constituição do crédito tributário pelo lançamento tem as vantagens do controle administrativo concomitante¹⁰⁰. Acreditamos que o controle *a posteriori*, de cunho corretivo, demanda maiores custos e é menos confiável do que os meios democráticos de controle pela participação na formação da decisão.

Com efeito, esse novo paradigma, além da legitimação democrática, promove eficiência administrativa. A experiência do processo administrativo tributário evidencia que o contraditório teve a eficácia de corrigir a metade dos lançamentos realizados pela fiscalização¹⁰¹.

Poder-se-ia tecer elogios pela eficácia da denominada fase contenciosa, mas devemos lembrar que a finalidade é única – a cobrança do crédito tributário. A constituição e a revisão, na essência, são fases de um macroprocesso do crédito tributário, que envolve três órgãos fazendários: Secretaria da Receita Federal do Brasil, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Procuradoria da Fazenda Nacional¹⁰².

⁹⁹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo [...] Art. 108 [...] §2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] Art. 142 [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

¹⁰⁰ Quando enaltecia a prevalência do lançamento por homologação, Ruy Barbosa Nogueira já identificava que nessa modalidade o contribuinte se encontrava mais próximo da administração tributária. Com isso teria uma vigilância mais próxima de seus interesses. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 52.

¹⁰¹FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

¹⁰² A integração de todos os órgãos fazendários faz parte do programa de gestão do macroprocesso do crédito tributário. Todas as fases para a constituição e cobrança do crédito tributário integram um único sistema. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 116, de 25/02/2009. Diário Oficial da União – DOU de 27/02/2009. Institui, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Comitê Executivo de Gestão do Macroprocesso do Crédito Tributário - CMCT, e dá outras providências: “Art. 2º O CMCT será composto por um representante de

Por esse ponto de vista, não se pode pensar na fase seguinte sem antes cuidar do resultado produzido na fase anterior. Ao final do macroprocesso, o interesse para a administração fazendária é a arrecadação de recursos públicos pela cobrança dos créditos tributários. Quanto antes se alcança o resultado melhor para o erário público. Assim, os maiores investimentos e esforços devem ser concentrados na fase de constituição do crédito tributário. A longa duração do processo e o custo de manutenção dos órgãos envolvidos são pontos negativos do modelo hoje existente. De fato, trata-se de uma máquina administrativa dispendiosa, formada por centenas de auditores-fiscais e conselheiros representantes dos contribuintes, selecionados dentre advogados tributaristas¹⁰³.

E quanto à duração do processo não há razão para considerá-la razoável. É comum nos depararmos com processos que se arrastam por mais de 10 anos¹⁰⁴. Daí, não nos parece coerente toda uma estrutura para a solução de um problema que poderia ser resolvido em sua origem, à época do lançamento tributário. De fato, o sistema exige amplas reformas.

Portanto, essas velhas fórmulas estão desalinhadas com os valores democráticos: a falta de transparência¹⁰⁵ e deliberação evidenciam a premente necessidade de se expurgar definitivamente a natureza inquisitória do procedimento de constituição dos créditos tributários.

1.2.1 A relativização da supremacia do interesse público e os reflexos sobre a unilateralidade dos atos administrativos

cada um dos seguintes órgãos: I - Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda (SE), que o presidirá; II - Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); III - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e IV - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)”.

¹⁰³São 15 delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ com o número de julgadores variável entre 5 a 7 auditores-fiscais e no CARF, 36 turmas ordinárias ou especiais, 3 turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1 turma do Conselho Pleno, num total de 40 turmas de julgamento, o que representa aproximadamente 216 conselheiros. Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/05/2012. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Diário Oficial da União – DOU de 26/06/2007. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Apenas para funcionamento do CARF em 2012 foi empenhado como despesa o montante de R\$ 20.170.257,95. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 11. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014.

¹⁰⁴Sem quaisquer dificuldades e em número expressivo de incidência, constatam-se através da página mantida na internet pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF decisões proferidas a mais de dez anos após a instauração do processo administrativo fiscal. Exemplo: Acórdão nº 3102-001.775, data 24/06/2013 relativo ao Processo nº 13527.000092/2001-20. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 19/06/2014.

¹⁰⁵ Os conceitos de “transparência” e “*accountability*” mantêm proximidade. As funções públicas devem ser exercidas com transparência para que se viabilize o controle pela sociedade, a fim de que eventuais desvios de conduta sejam evitados. SCHEDLER, Andreas. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry e PLATTNER, Marc F. *The Self-Restraining State: Power and accountability in New Democracies*. London: Lynne Rienner Publishers, 1999. p. 13-27.

No início do seu Curso de Direito Administrativo, Celso Antônio Bandeira de Mello eleva o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, ao lado da indisponibilidade do interesse público, como um dos pilares sobre o qual se sustenta e desenvolve o Direito Administrativo¹⁰⁶.

E a partir dessa suposta suprema prevalência do interesse público decorreria a posição privilegiada dos órgãos públicos nas relações jurídicas com os particulares, o que se manifesta pela imperatividade, unilateralidade, presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, o benefício de prazos processuais maiores, prazos especiais de prescrição etc.¹⁰⁷

Os atributos dos atos administrativos, de fato, tornam as relações entre a administração pública e os particulares assimétricas. Eles decorrem do princípio da supremacia do interesse público¹⁰⁸. Acontece que em nossa sociedade contemporânea, a supremacia do interesse público, como princípio de aplicação apriorística, vem sendo relativizado. É um privilégio em favor da maioria que não se justifica como razão de Estado para impor unilateralmente obrigações aos particulares sem que, antes, sejam ponderados os interesses opostos em conflito¹⁰⁹.

As suas raízes remontam à época de plena euforia do surgimento do Estado Liberal que sob o pretexto ilusionista de desenvolvimento de um Estado de superioridade da lei acabara por perpetuar o poder de autoridade da administração pública. A proteção do interesse da maioria viria a erguer o princípio da supremacia do interesse público e com ele toda uma dogmática de desigualdades em favor do Estado-administrador: presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos, imposição unilateral de deveres e obrigações etc.

Era o velho Absolutismo que sob o manto da legalidade administrativa mantinha no Estado Liberal o poder supremo da autoridade. Tocqueville, em síntese, afirma que se mudou

¹⁰⁶MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 27, 30-33.

¹⁰⁷XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 313. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 27, 30-33.

¹⁰⁸FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 38: “Os direitos subjetivos do Estado em relação aos indivíduos se denominam – poderes ou direitos de supremacia”.

¹⁰⁹BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 24-25.

a fórmula, mas não a substância¹¹⁰. Nesse mesmo sentido, Paulo Otero denomina de *ilusão garantística da gênese* a crença durante séculos de que o Princípio da Legalidade seria a garantia de submissão dos poderes constituídos ao mito da lei¹¹¹.

Parece-nos uma contradição que a separação dos poderes e a legalidade sejam os postulados do Estado de Direito e ao mesmo tempo justifiquem que esse mesmo Estado se submeta a regras jurídicas diferentes das que se aplicam às relações entre governados. No caso então teríamos não um, mas dois Estados de Direito, o que se mostra incompatível com postulados maiores, como a unidade da Constituição e unicidade do ordenamento jurídico e da jurisdição una.

De fato, é de todo conveniente para a administração e seus agentes uma situação de superioridade sobre os administrados, sem submissão aos mesmos mecanismos de controle. Essa desigualdade torna as instituições públicas mais vulneráveis aos desvios dos interesses comunitários e vícios de conduta do agente¹¹². O fundamento da supremacia do interesse público pode vir a justificar ocultações de toda sorte de favorecimentos pessoais.

Desde o início do século XX, Léon Duguit mostrava-se perplexo com a pacífica aceitação do dogma de distinção entre direito público e privado. Para o jurista francês, a justiça é o único espírito que deve inspirar o estudo do Direito. Nas relações entre governantes e governados e entre governados não se pode aplicar senão uma só e mesma regra de direito¹¹³. Em nenhuma fase de desenvolvimento do Estado Direito soa razoável que alguém julgue a si mesmo e no atual estágio de desenvolvimento da sociedade contemporânea tal possibilidade seria repudiante.

A partir de uma nova perspectiva, alinhada com os valores democráticos, a supremacia do interesse público e as prerrogativas que lhe são decorrentes¹¹⁴ devem ser repensadas quando examinamos as relações jurídicas entre a administração pública e os particulares. Essas velhas fórmulas do autoritarismo se propagaram por todo o sistema jurídico administrativo e selaram nas instituições características à sua feição. Vemos na natureza inquisitória do procedimento para o lançamento de ofício um dos seus feitos.

¹¹⁰TOCQUEVILLE, Alexis. *O Antigo Regime e a Revolução*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 63-65.

¹¹¹OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 271-273.

¹¹²MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 433.

¹¹³DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Editions Cujas, 1921. p. 685-686.

¹¹⁴ Os atributos da imperatividade e da unilateralidade da administração pública são prerrogativas que repousam no regime jurídico-administrativo informado pelo princípio da supremacia do interesse público sobre os particulares. SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos VS. Interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional*. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 23-24.

De fato, a impossibilidade de contraditório na formação da decisão administrativa que resulta no lançamento tributário guarda estreita relação com as prerrogativas estatais da imperatividade e unilateralidade dos atos administrativos. Por essa razão, para nosso propósito, apresentaremos antes do estudo específico do contraditório as noções gerais sobre essas prerrogativas dos atos administrativos, justificadas na supremacia do interesse público sobre os particulares.

Começando pelo seu conceito, a noção do que seja ato administrativo mantém-se praticamente uniforme quando percorremos os manuais de direito administrativo. Para Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹⁵ é:

“uma declaração do Estado [...], no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.”

O conceito apresentado por Maria Sylvia Zanella di Pietro¹¹⁶ acrescenta que os efeitos jurídicos dos atos administrativos são imediatos, tal como considera também Amílcar de Araújo Falcão, para quem os atos devem continuar sendo cumpridos até que seja declarada sua invalidade ou ilegitimidade¹¹⁷.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹¹⁸ traz um conceito mais analítico, mas nada que destoe dos demais:

“manifestação unilateral de vontade da administração pública, que tem por objeto constituir, declarar, confirmar, alterar ou desconstituir uma relação jurídica, entre ela e os administrados ou entre seus próprios entes, órgãos e agentes.”

Como se vê, pelos conceitos tradicionais, os atos administrativos decorrem sempre de uma manifestação unilateral da administração, do exercício do poder-dever de agir *ex officio*¹¹⁹. De fato, pela supremacia do interesse público, os atos administrativos impõem

¹¹⁵MELLO, op. cit. p. 329-330.

¹¹⁶DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 1999. p. 181.

¹¹⁷FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 41, 44.

¹¹⁸MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: Parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 136.

¹¹⁹SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 6-7.

unilateralmente obrigações aos particulares¹²⁰ e gozam da presunção de legitimidade e veracidade¹²¹.

A imperatividade seria o “divisor de águas” entre os atos administrativos unilaterais e os atos negociais próprios das relações privadas. Nesse último prevalece a liberdade contratual e, portanto, não se cria qualquer obrigação para terceiros sem a sua concordância¹²².

Conhecida na Itália como “poder extroverso” ou *potestade*¹²³, ela coincide com a prerrogativa de emanção de atos administrativos sem o consentimento do interessado, mas não implica necessariamente a excoatoriedade coativa do ato, isto é, sem a intervenção judicial¹²⁴.

Ambas as prerrogativas decorrem da supremacia da administração, mas se materializam em planos distintos. A imperatividade tem na unilateralidade sua característica principal, enquanto pela excoatoriedade o ato pode ser imposto de imediato ao administrado, sem prévio controle judicial.

Enfim, a concepção tradicional de atos administrativos, com normas e decisões monocráticas, faz com que o cidadão se submeta a uma ordem de princípios distanciada dos valores democráticos, o que torna qualquer suposta relação jurídica em relação de poder¹²⁵.

1.2.2 A consensualidade como alternativa para a unilateralidade das decisões administrativas

A ideia de consenso tem sua maior relevância na resolução dos conflitos de interesses¹²⁶. Em substituição aos meios arbitrários e da coerção levantados pela parte que em

¹²⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 27, 30-33.

¹²¹A Profª Maria Sylvia Zanella Di Pietro, quando discorre sobre os atributos dos atos administrativos, diferencia a presunção de legitimidade e a presunção de veracidade. O primeiro seria a conformidade do ato com a lei e o segundo, a inversão do ônus da prova. Até prova em contrário, os fatos imputados pela autoridade são considerados verdadeiros. DI PIETRO, op. cit. p. 182-185.

¹²²Ibid. p. 182-186.

¹²³GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1970, Tomo I. p. 506.

¹²⁴ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale Del diritto amministrativo italiano*. 3ª ed., 1960. p. 224 et seq.

¹²⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 189.

¹²⁶O sentido de consenso aqui se opõe às medidas unilaterais de imposição da vontade e tem como pressuposto o diálogo. No campo processual se desenvolve pela igual e efetiva participação das partes, cada qual defendendo suas idéias e interesses através do contraditório. BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 45: “*Diálogo não é necessariamente o lugar da concórdia [...] Nas suas origens, a dialética envolve a idéia de discussão, isto é, contraposição de opiniões (endoxa); idéia que já se continha na dialética platônica*”.

razão de sua posição socioeconômica ou jurídica tem a pretensão de impor sua vontade, propõe-se um fórum de debate desobstruído ao exercício de um agir comunicativo.

Nesse sentido, em sua teoria do discurso, Habermas diferencia ação comunicativa da ação estratégica. Enquanto no último o “ator influi sobre o outro empiricamente, mediante a ameaça de sanções ou promessa de gratificações, a fim de conseguir o prosseguimento desejado de uma interação”, ou seja, uma orientação para o êxito, a ação comunicativa é orientada para a compreensão intersubjetiva, que alcança sua plenitude no exercício sem barreiras da comunicação¹²⁷. Como se vê, a teoria da ação comunicativa prestigia a participação mais ativa e igualitária de todos os interessados para a construção do melhor resultado, o que mais se aproxima da almejada justiça¹²⁸.

O método dialético se opõe ao analítico. Ambos são dedutivos; no entanto, enquanto pelo método analítico se justifica uma conclusão a partir da demonstração de que as proposições são “verdadeiras”, a dialética não é pretensiosa a esse ponto, suas premissas nada mais são do que opiniões; o resultado pelo método dialético é aceito não como verdadeiro, mas como o mais provável¹²⁹.

E o contraditório é o meio de exercício da dialética no âmbito do direito processual. É a contraposição de argumentos de acordo com regras pré-estabelecidas. O valor democrático da deliberação¹³⁰ se materializa no processo através do contraditório. Vê-se, assim, nitidamente a relação com a democracia.

No Brasil e no âmbito do direito administrativo, com a redemocratização do país e o reconhecimento de novos paradigmas, a consensualidade¹³¹ vem ganhando espaço para a solução de conflitos envolvendo a administração pública¹³².

¹²⁷ ATIENZA, Manuel. *As razões do direito: teorias da argumentação jurídica*. Tradução: Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006. p. 162, 206.

¹²⁸ HABERMAS, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa*. Vol. II – Crítica de la razón funcionalista. Trad. M. Jiménez. Madrid: Taurus, 1987. p. 211-215.

¹²⁹ BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 46.

¹³⁰ VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

¹³¹ Quando se trata de consenso nas atividades da administração pública não estamos restringindo a expressão aos instrumentos de negociação para a solução de controvérsias com os administrados. Há consensualidade quando o particular interessado contribui de alguma forma para a formação da decisão, inclusive nas formas de controle participativo através do contraditório. SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. *Consenso e Democracia Constitucional*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002 *apud* ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo in Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 336 e 337.

¹³² MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 15. SOUZA, Luciane Moessa de. *Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 26-27.

Com efeito, é razoável que o direito administrativo seja realinhado com os valores democráticos para a substituição das concepções tradicionais justificadoras das prerrogativas unilaterais autoritárias por mecanismos de consenso através de instrumentos oportunos para a participação dos administrados nas decisões que influenciem seus planos de vida e repercutem nos assuntos comunitários.

Por certo, a ideia de consenso é rechaçada por aqueles que militam pela unilateralidade dos atos administrativos, uma das manifestações da supremacia do interesse público e da imperatividade do Estado¹³³. Em outro sentido, autores mais modernos compreendem a consensualidade como regra e a unilateralidade como exceção, quando seria essa a única alternativa para a finalidade pública do ato administrativo a ser praticado.

Portanto, o que se defende não é a vedação absoluta à prática de atos unilaterais, mas que não seja essa a regra geral de funcionamento das instituições públicas. A via consensual sim deve ser a escolha preferível quando mais conveniente para se atingir a finalidade do ato, com eficiência e legitimidade democrática¹³⁴.

A resistência à consensualidade na administração pública tem origem na burocracia dos regimes políticos autoritários. Aponta Paulo Nunes que se tratava de um processo de proteção do núcleo técnico do Estado contra a interferência oriunda do público ou de organizações intermediárias¹³⁵.

Com a abertura para a participação popular no controle e formação dos atos administrativos, a idéia de insulamento burocrático mostra-se agora incompatível com a

¹³³ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo*, in *Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 337: “o consenso tem íntima relação com a democracia, não integrando o princípio próprio dos regimes autocráticos. O Estado, como fenômeno político, e a Administração, como parte desse fenômeno, no contexto de um regime democrático, devem, pois, dedicar-se permanentemente à construção do consenso da comunidade”.

¹³⁴MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 141: “Da abertura consensual, intensamente explorada nas últimas décadas, deve-se a expansão do campo de atuação coordenada da Administração Pública, atuando, seja por cooperação seja por colaboração, que se amplia, cada vez, em vários setores da ação administrativa do Estado contemporâneo”. ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo* in *Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 337: “[...] natural, portanto, que um dos vetores da evolução do Direito Administrativo, na democracia, seja a substituição dos mecanismos de imposição unilateral — tradicionalmente ditos de “império” — por mecanismos de consenso, ou seja, mecanismos que propiciem o acordo entre os sujeitos envolvidos na ação administrativa, tanto os governantes, como os governados, sobre as bases da ordem a que estarão submetidos [...] Esse viés de autoridade reforçada por poderes especiais - *puissance publique*, na expressão francesa - marcou diversas construções teóricas do Direito Administrativo do século XIX e da primeira metade do século XX. Assim, por exemplo, as idéias da irresponsabilidade do Estado, dos atos de império, da supremacia do interesse público (em muitos momentos confundidos com o interesse da Administração), e também a idéia de que o Estado não poderia subordinar-se a acordos de vontades com particulares”.

¹³⁵NUNES, Edson. *A Gramática Política do Brasil: Clientelismo e Insulamento Burocrático*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor; Brasília: ENAP, 2003. p. 33-34.

estrutura básica de qualquer ordem constituinte. E essa abertura apregoada para a formação das decisões administrativas é uma necessidade que não se esgota na conformação com a legitimação democrática.

A história recente da Administração Pública tem vivenciado ganhos de eficiência com a adoção de modelos gerenciais participativos. As decisões formadas por pontos de vista variados tendem a melhores resultados tanto no aspecto da eficácia propriamente dita como para a redução das resistências ao seu cumprimento. A experiência tem demonstrado que eficiência e unilateralidade não caminham juntas¹³⁶. Sobretudo quando os efeitos se irradiam multilateralmente, a insistência no modelo de tomada de decisões unilaterais traz maiores riscos de ineficiência¹³⁷.

Embora não se negue a imprescindibilidade das prerrogativas da administração pública para um cem número de casos; não obstante, nada impede, e isso não descaracterizaria a natureza de ato administrativo, que antes de sua completa formação e produção dos efeitos jurídicos que lhe sejam próprios a administração oportunize ao interessado a manifestação com suas razões de fato e de direito.

Para Themístocles Brandão Cavalcanti, essa abertura da atuação administrativa, própria dos processos judiciais, tem a finalidade pública de boa aplicação dos princípios de justiça¹³⁸. Assim procedendo, ganha-se em legitimação democrática¹³⁹ e eficiência¹⁴⁰.

A administração participativa é uma necessidade e realidade da sociedade contemporânea. Com ela as decisões tendem a uma maior aceitação¹⁴¹, reduzindo-se os custos de transação, e há ganhos de eficiência ao se agregarem às decisões experiências e visões

¹³⁶MANGANARO, Francesco. *Principio di legalità e semplificazione de Wattività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2000. p. 139-141 apud ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294-295: “Para que o processo cognitivo e a decisão cheguem o mais próximo possível do optimum, não devem ser o resultado de uma ação unilateral da Administração, mas resultar de um processo dialético, no qual confluem os diversos pontos de vista dos sujeitos interessados na decisão”.

¹³⁷VALDEZ, Oscar Aguilar. *El acto administrativo regulatorio*. In: *Acto administrativo y reglamento*. Buenos Aires: Ediciones RAP, 2002 apud ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294: “Para as maiores pretensões do Estado em intervir na vida social e econômica, os seus atos unilaterais, editados sem que possam despertar o “desejo de colaboração” do particular, podem não ser muito eficientes”.

¹³⁸CAVALCANTI, Themístocles B. *Tratado de Direito Administrativo*. Tomo IV. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. p. 536-537.

¹³⁹MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 72.

¹⁴⁰CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del proceso civil*. 5ª ed. Tradução de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Jurídica Europa-América, 1956 apud MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 20-21.

¹⁴¹MEDAUAR, op. cit. p. 69.

diferentes sobre o problema. Essa administração pública em evolução é denominada por Odete Medauar como processualidade do Direito Administrativo¹⁴². A autora vê uma nova concepção para o atributo da imperatividade, superando-se a ideia de unilateralidade:

“a imperatividade do ato apresenta-se como resultado de um processo que viu o confronto de muitos interesses, direitos e deveres e chegou a um ponto de convergência; é possível, então, falar de nova imperatividade, pois é construída e buscada, superando a ideia de imperatividade unilateral.”

Em outras passagens de obra¹⁴³, a autora desenvolve sua tese de relativização do atributo da imperatividade como consequência de nossa sociedade contemporânea. De fato, em nossa atuação como cidadão, vemos uma progressiva aproximação entre administração pública e o administrado, como reflexo da menor distância entre o Estado e a sociedade.

Com isso, despertou-se a atenção para o aspecto das garantias prévias propiciadas aos cidadãos nas atuações da Administração, daí a tônica sobre os momentos que antecedem as decisões administrativas. Os interessados não são apenas destinatários dos atos, são também titulares. Com esse reposicionamento nas atividades administrativas, o interessado passa a participar na formação das decisões.

Ao integrarem a vida das repartições, a transparência amplia as possibilidades de controle da atividade administrativa realizando-se valores democráticos¹⁴⁴. E uma das formas de controle por participação é através do contraditório. Sobretudo nas atividades administrativas, informadas que são pela verdade material, o contraditório não se limita ao aspecto formal, como se houvesse duas partes em defesa de interesses opostos. Ele é instrumento de participação na formação das decisões administrativas que se alinha aos valores democráticos¹⁴⁵.

Com a abertura para a participação da sociedade nas decisões, a administração pública se torna mais visível e menos vulnerável aos desvios funcionais. As alegações, provas, pontos de vista e interpretações jurídicas que compõem o contraditório aumentam a responsabilidade e ônus da autoridade pública em motivar suas decisões¹⁴⁶.

¹⁴²Ibid. p. 27, 70-72, 81, 89 e 109-110.

¹⁴³ Ibid.

¹⁴⁴Ibid. p. 73.

¹⁴⁵MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 109-110.

¹⁴⁶Ibid. p. 103.

O contraditório, que antes era restrito a acompanhar a ampla defesa, exercida após os atos administrativos, ganha uma dimensão substantiva¹⁴⁷. Seu reconhecimento como garantia constitucional antecede a atuação da Administração Pública e se prolonga em todas as etapas de formação dos atos administrativos¹⁴⁸. Esse contraditório, como instrumento de formação da substância da decisão, é exercido em processo administrativo em que os interessados estão perfilados em igualdade com os agentes públicos¹⁴⁹. Estabelece-se uma franca comunicação entre os envolvidos, sem privilégios e de acordo com as regras processuais pré-estabelecidas¹⁵⁰.

Portanto, ele deixa de ser exercido apenas após a decisão administrativa. Em sua dimensão mais ampla, o contraditório também é instrumento de exercício do controle administrativo preventivo e concomitante aos atos administrativos¹⁵¹.

Como valores democráticos das instituições públicas, consensualidade e contraditório se aproximam em seus sentidos. Na Espanha e em Portugal a tendência majoritária é se considerar inconstitucional por violação à democracia a decisão monocrática da administração, ou seja, sem a oportunidade de participação dos interessados no processo decisório¹⁵².

Nesse sentido mais amplo de contraditório, Adolfo Merkl já defendia que os atos administrativos têm como a mais eficaz garantia o direito de colaboração do cidadão nas decisões das quais lhe resultem direitos ou obrigações¹⁵³.

Ao expressarem seus argumentos e a demonstração dos fatos pelas provas, desmorona-se a muralha administrativa da imposição unilateral em seu sentido liberal clássico. Os vários pontos de vista, argumentos e interpretações jurídicas expressam a realidade do pluralismo, característica vertente da democracia¹⁵⁴.

¹⁴⁷FERRARI-BREEUR, Christine. *La contradiction et le pouvoir de sanction de l'Administration*, Revue Française de Droit Administratif, nº 1, jan-fev, 2001, p. 25-26 apud MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 108.

¹⁴⁸MEDAUAR, op. cit. p. 20, 122-123, 145.

¹⁴⁹FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 123-124. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 220.

¹⁵⁰GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 2001. p. 120.

¹⁵¹ Pode-se dizer, inclusive, que o controle externo à administração exercido pelos particulares costuma ser mais eficaz. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 1999. p. 575-576.

¹⁵² BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 76-78.

¹⁵³MERKL, Adolfo. *Teoría General del Derecho Administrativo*. México: Ed. Nacional, 1975. p. 283-284.

¹⁵⁴MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 89-90, 109-110: "A cooperação do interessado nos momentos de preparação do ato final, aumenta a

A decisão final ainda pode ser reservada ao exercício das competências investidas às autoridades públicas. Não é contra isso que os novos paradigmas do direito administrativo se insurgem. Espera-se, apenas, que a participação dos interessados no processo decisório não só seja permitido como também incentivado.

No direito tributário, a participação democrática do contribuinte para o lançamento não está apenas no dever de colaboração para o interesse do fisco, inclusive sujeitando-se a sanções pelo seu descumprimento, mas no direito de ser ouvido. Soa autoritário que alguém tão essencial para o lançamento não disponha da oportunidade de apresentar suas alegações antes da constituição do crédito que o torna devedor¹⁵⁵.

Com efeito, na relação com o contribuinte, que se desenvolve ao longo do procedimento fiscal, não há direito e interesse contrapostos. Não se desenrola um litígio, mas um esforço mútuo para a revelação dos fatos e do melhor direito. Da mesma forma que o processo administrativo tributário que o sucede, é uma atividade disciplinada pela colaboração para a descoberta da verdade material¹⁵⁶.

E pelo mesmo princípio da verdade material, é incabível uma atividade instrutória exercida exclusivamente por uma das partes secretamente e sem que se atribuam direitos processuais ao contribuinte. Em um regime verdadeiramente de colaboração a verdade material deve ser descoberta bilateralmente, por parte do fisco através de diligências e, do contribuinte pelo exercício do contraditório¹⁵⁷.

1.3 O exercício do contraditório para a revelação da verdade material

No sentido em que se reconhece a ausência de parte contrária quando no exercício das funções públicas¹⁵⁸ pode-se dizer que as atividades administrativas do Estado carecem de

possibilidade de decisão justa, o que torna o processo administrativo um instrumento de garantia prévia dos direitos do cidadão, ou seja, um meio de evitar decisões ilegais ou iníquas”.

¹⁵⁵ Mesmo antes da promulgação do Código Tributário Nacional, Ruy Barbosa Nogueira, inspirado no Estado democrático de direito, informava que: “*mesmo nos países onde são poucos os auto-lançamentos procura-se obter o cumprimento das obrigações fiscais dentro do maior espírito de colaboração entre fisco e contribuinte*”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 237.

¹⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 129.

¹⁵⁷ Ibid. p. 132-133, 190.

¹⁵⁸ O sentido de “partes” na teoria geral do direito é de sujeitos processuais que se contrapõem pelos interesses opostos à satisfação de uma pretensão e a resistência a ela; entretanto, também pode ser adotado com acerto um sentido mais amplo, desvinculado da idéia de litígio. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário*

vontade própria¹⁵⁹. É que os interesses públicos decorrem dos princípios e regras jurídicas¹⁶⁰. As finalidades, portanto, são impessoais, já que extraídas diretamente da legalidade administrativa¹⁶¹. E não só a administração pública deve observá-la. A imparcialidade orienta as demais funções, legislativa e judiciária¹⁶².

A atuação dos agentes públicos encontra sua pauta nas normas jurídicas aplicáveis a cada caso¹⁶³. É certo que sempre haverá uma margem de discricionariedade¹⁶⁴; porém, sempre balizada pela indisponibilidade do interesse público e a impessoalidade. Nesses contornos, padeceria de vício algum desvio da verdade material para a satisfação de outros interesses, ainda que públicos¹⁶⁵.

Quando examinamos os interesses da administração pública, é válida a classificação proposta por Renato Alessi, para quem o interesse primário é a razão de ser do Estado, coincidente com a promoção da justiça, segurança e bem-estar social; enquanto o secundário pertence à pessoa jurídica de direito público como parte de uma relação jurídica¹⁶⁶. Exemplo

Brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 121-122, 129. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 34-35.

¹⁵⁹ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 4ª Ed. Tomo I. Madrid: Civitas, 1983. p. 442-443: “os poderes administrativos não são abstratos, utilizáveis para qualquer finalidade; são poderes funcionais, outorgados pelo ordenamento em vista de um fim específico, com o que apartar-se do mesmo obscurece sua fonte de legitimidade”.

¹⁶⁰BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 01/02/1999. Seção 1: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] 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”.

¹⁶¹ NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 32. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 12.

¹⁶²MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v. I. p. 23-28.

¹⁶³MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 22-23.

¹⁶⁴FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 47-48.

¹⁶⁵FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 72-74. No âmbito da administração tributária, por exemplo, a consecução de interesses fazendários com desvios da legalidade administrativa sujeita o agente à responsabilização funcional. E nos casos de prejuízo consciente e voluntário do contribuinte, o desvio de conduta pode configurar infração penal. BRASIL. Código Penal. Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940: “art. 316[...] Excesso de exação [...] §1º. Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa. §2º. Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa”.

¹⁶⁶ ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale Del diritto amministrativo italiano*, 2003. p. 57 *apud* MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 64-65.

de secundário é o interesse do erário em maximizar a arrecadação de tributos¹⁶⁷. É uma realidade em nosso país que vem evidenciando que interesse fazendário não coincide com interesse público¹⁶⁸. O esforço desmesurado de arrecadação, à medida que enriquece o Estado, empobrece a sociedade. Estaria assim a administração fazendária divorciada do interesse público primário que lhe assiste cumprir, atuando como qualquer outra pessoa em defesa de seus interesses particulares¹⁶⁹.

De fato, o procedimento administrativo tributário deve ser orientado pela imparcialidade, a autoridade fiscal tem compromisso com a verdade material¹⁷⁰. Assim, é indiferente que do procedimento fiscal resulte uma decisão favorável ao fisco¹⁷¹ ou ao contribuinte¹⁷².

A impessoalidade da administração pública, embora elevada a princípio constitucional¹⁷³, ainda carece da compreensão de seu sentido mais amplo. Quando o fisco constitui o crédito tributário não atua propriamente em defesa de um interesse público fazendário contraposto ao interesse de proteção do patrimônio particular¹⁷⁴. Não há conflito

¹⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Prefácio*. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. xiii.

¹⁶⁸ ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 4ª ed. Torino: Unione Tipografico, 1962. p. 19-21. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 53.

¹⁶⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 64. Também nesse sentido, para Aurélio Pitanga Seixas Filho a administração fazendária, ao aplicar a lei impositiva, tem o único interesse objetivo de exercer sua função constitucional, não possuindo motivo ou conveniência além do que está objetivamente descrito nas normas jurídicas. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Regime jurídico dos recursos administrativos fiscais e seus efeitos* in Revista de Processo, jan-mar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 54.

¹⁷⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 122. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 137-138.

¹⁷¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A prova pericial no processo administrativo tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 11: “A administração da arrecadação dos tributos é função fixada em lei de um órgão público que podemos denominar de fisco.”

¹⁷² É importante a contribuição de Augusto Fantozzi sobre essas considerações, quando reconhece uma evolução do direito administrativo tributário em oposição à postura tradicional que qualificava a administração fiscal como parte credora do tributo. FANTOZZI, Augusto. *La solidarietà nel Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1968. p. 230-231 apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 13.

¹⁷³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

¹⁷⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 71.

subjetivo de interesses advogados por partes processuais, mas uma atividade impessoal de revelação da verdade material como pressuposto para uma correta aplicação da lei¹⁷⁵.

A identificação de um interesse secundário é uma decorrência da necessidade de especialização das funções administrativas do Estado. São criados órgãos públicos, fenômeno conhecido como desconcentração da pessoa jurídica de direito público¹⁷⁶, para uma atuação mais especializada, racional e, portanto, eficiente. Acontece que, na prática, o órgão poderá ter uma atuação limitada à “visão de túnel” e não compreender os reflexos no sistema como um todo de alguma medida adotada que, embora se conforme com o interesse secundário, distancia-se das finalidades primárias do Estado.

As finalidades definidas na atividade política devem ser perseguidas por cada órgão na parcela que lhe compete, sempre pautado e em conformidade com os interesses maiores do Estado, o que lhe impede de uma atuação dissociada do conjunto de preceitos primários.

Portanto, a conformidade das atividades administrativas com o princípio da impessoalidade tem por pressuposto a finalidade pública. Toda e qualquer atuação dos agentes do Estado é pautada pela finalidade prevista no ordenamento, tornando-os protagonistas na perseguição objetiva da verdade material, cujo único interesse seja a correta aplicação das normas jurídicas. Assim é que deve agir o fisco na constituição do crédito tributário, sem qualquer bipolarização entre os fins fazendários do Estado e o direito individual patrimonial dos contribuintes.

E como a verdade material se caracteriza pelo maior esforço para a revelação dos fatos, mais profícuo seria uma abertura do procedimento para colaboração de todos os destinatários da decisão. Para isso, torna-se necessária a oportunidade de manifestação através do contraditório¹⁷⁷. É o que então abordamos nos próximos itens deste trabalho: a verdade material e o contraditório nos processos administrativos.

¹⁷⁵BORGES, op. cit. p. 122.

¹⁷⁶DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 1999. p. 336; MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000. p. 675; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: Parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 122; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 125.

¹⁷⁷Alberto Xavier, embora reconheça a natureza inquisitória do procedimento fiscal, entende que não haveria incompatibilidade desse sistema com a oportunidade de contraditório com vistas à revelação da verdade material. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 129-133.

1.3.1 A verdade material na instrução probatória

Nos procedimentos judiciais e administrativos, para a convicção do julgador acerca de uma verdade as provas são produzidas e valoradas¹⁷⁸. A verdade que se revelanão será absoluta, mas apenas jurídica¹⁷⁹. Para a necessária produção de provas a instruir o procedimento e, conseqüentemente, a subsidiar a decisão exigem-se iniciativas e atividades. Quando nele atuam todos os destinatários da decisão, com igualdade em direitos e garantias, forma-se um processo. Pode-se assim dizer que processo é um procedimento judicial ou administrativo em contraditório¹⁸⁰, onde os interessados são propriamente sujeitos processuais.

Nos processos judiciais forma-se uma relação triangular: o juiz e as partes (autor e réu); enquanto nos processos administrativos, essa relação é linear, os sujeitos processuais seriam apenas a administração pública e o particular interessado.

Essa diferença tem conseqüências importantes¹⁸¹. Como no processo administrativo a autoridade decisória é parte interessada, seria intuitivo que as decisões não sejam plenamente imparciais¹⁸². Assim, como contrapesodessa desvantagem para o particular, parece-me

¹⁷⁸CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução: Paolo Capitano. Campinas: Bookseller, 1998, vol. III. p. 109-110.

¹⁷⁹CALAMANDREI, Piero. *Instituições de Direito Processual Civil*. 2ª ed. Tradução: Douglas Dias Ferreira. Campinas: Bookseller, 2003, v. III. p. 275-276. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 28. GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia: Uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 115. ROCHA, Sérgio André. A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 442-443.

¹⁸⁰ Adotamos que procedimento é o conceito “genus” do qual processo é “species” caracterizada pela participação das partes, em simetria de paridade, através do contraditório, juntamente com o julgador, para a formação do ato final. FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 94. MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 121-122.

¹⁸¹ Há uma crítica oportuna à crescente adoção no processo administrativo tributário de regras do processo civil, desnaturando-se o regime jurídico do Direito Administrativo. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 13-14.

¹⁸²XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 132. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 17.

importante que os processos administrativos se desenvolvam sobre duas bases fundamentais: o contraditório substantivo¹⁸³ e o princípio da verdade material.

Com a abertura para a participação da sociedade nas decisões, a administração pública se torna mais visível e menos vulnerável aos desvios funcionais. As alegações, provas, pontos de vista e interpretações jurídicas que compõem o contraditório aumentam a responsabilidade e ônus da autoridade pública em motivar suas decisões¹⁸⁴. Quanto mais consistentes as provas e os argumentos apresentados pelo particular mais dificuldade terá a autoridade administrativa para construir sua decisão no sentido oposto, o que é salutar: a decisão fundamentada antecedida de contraditório goza de maior veracidade aos fatos e ao direito do que as decisões unilaterais.

O princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade¹⁸⁵, portanto, determinará que a autoridade decisória demonstre com máxima verossimilhança a veracidade dos fatos e que somente excepcionalmente valha-se das presunções¹⁸⁶. Com efeito, toda e qualquer atuação da administração pública é pautada pela finalidade prevista no ordenamento; seus agentes são protagonistas na perseguição objetiva da verdade material¹⁸⁷.

A autoridade não deve, assim, medir esforços para a revelação dos fatos¹⁸⁸, ainda que seja desfavorável à administração pública¹⁸⁹ e o particular, por qualquer motivo, não a tenha requerido tempestivamente no procedimento¹⁹⁰. Essa é a essência do princípio da verdade

¹⁸³ FERRARI-BREEUR, Christine. *La contradiction et le pouvoir de sanction de l'Administration*, Revue Française de Droit Administratif, nº 1, jan-fev, 2001, p. 25-26 *apud* MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 108.

¹⁸⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 103.

¹⁸⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 18-19.

¹⁸⁶ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 162.

¹⁸⁷ É exercício do controle administrativo “ex officio”. QUEIROZ, Mary Elbe. A Revisão do Lançamento Tributário (O Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 115-116.

¹⁸⁸ É uma das principais diferenças com o processo judicial. No processo administrativo, os particulares estão exercendo uma participação por colaboração e não um encargo ou responsabilidade pelo esclarecimento dos fatos. Não é facultado à autoridade adotar como verdade o que sabe ser inverídico. A verdade é material. DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 88. MARTINS, Natanael. *A Questão do Ônus da Prova e do Contraditório no Contencioso Administrativo Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 114.

¹⁸⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 44.

¹⁹⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 13. QUEIROZ, Mary Elbe. A Revisão do Lançamento Tributário (O Controle do Ato de Lançamento como Fator de Segurança Jurídica). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 127, 137-138. MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 67.

material: a produção de provas paritárias e imparciais¹⁹¹. Em um regime verdadeiramente de colaboração a verdade material deve ser descoberta bilateralmente¹⁹², por parte da autoridade com diligências e outros meios idôneos e, por parte do contribuinte, pelo exercício do contraditório¹⁹³.

De outra forma, haveria um forte desequilíbrio no processo administrativo. Sendo parte interessada, a administração pública somente buscaria as provas que fundamentassem seus interesses. Por essa razão é que entendemos ser a verdade material o sistema mais adequado para o processo administrativo.

A classificação sobre interesse primário e interesse secundário também nos é útil nessa parte do trabalho. Somente se pode falar em interesses em conflito quando as partes do processo não estão visando ao interesse primário, um interesse substancial de justiça. No âmbito tributário, por exemplo, o órgão fazendário defende a maior arrecadação e o contribuinte, a proteção de seu patrimônio. Sob esse ponto de vista, não há maiores problemas em se identificarem interesses contrapostos, análogo a todo e qualquer conflito próprio da relação jurídica material entre credores e devedores. Não haveria maiores diferenças com os sujeitos do processo judicial. Já sob o ângulo do interesse substancial, não há uma relação processual de interesses contrapostos, mas uma atividade puramente objetiva na descoberta da verdade material como pressuposto de uma correta aplicação da lei¹⁹⁴.

Considerando, assim, que a administração pública atua em defesa do interesse primário ou substantivo¹⁹⁵ é também a verdade material que deve prevalecer nos processos administrativos. Independentemente a quem favoreça, torna-se necessário que a verdade seja o resultado do esforço conjunto e convergente das partes¹⁹⁶ e não creditada àquele que melhor soube convencer de seus interesses individuais e secundários¹⁹⁷.

Nessa parte do trabalho, então, situaremos o princípio da verdade material dentro de nosso propósito: o reconhecimento da garantia do contraditório no procedimento fiscal para o lançamento tributário.

¹⁹¹BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 122.

¹⁹²XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 129.

¹⁹³XAVIER, *ibid.* p. 132-133, 190.

¹⁹⁴XAVIER, *ibid.* 123-124.

¹⁹⁵XAVIER, *ibid.* p. 125.

¹⁹⁶GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método. Vol. II*. Tradução: Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2003. p. 591-592. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 73.

¹⁹⁷SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 48.

As provas produzidas em um processo têm a finalidade de revelarem fatos ou verdades. De acordo com o sistema adotado, essas verdades podem ser consideradas formais ou materiais. É uma classificação útil para orientar a atuação dos sujeitos processuais¹⁹⁸. Não é que se possa afirmar que a verdade material esteja mais próxima ao fenômeno ou fato real do que a verdade formal, mas apenas que houve mais esforços para isso e, portanto, seria essa uma tendência natural.

Pode-se dizer que a verdade é o núcleo de todas as teorias sobre procedimentos¹⁹⁹. Em todos os atos, de certa forma haverá uma relação com a revelação da verdade. E a decisão final, orientada que é pela impessoalidade, não poderá desconsiderar essa verdade para eleger outra.

De fato, os princípios estão relacionados para a formação de um sistema coerente e estável. Legalidade, impessoalidade e verdade material orientam a atuação da administração pública²⁰⁰. Para que, de fato, sejam viáveis os esforços de todos na busca da verdade, o processo administrativo deve estar livre das formalidades próprias do processo judicial. Daí o informalismo que o caracteriza, desobstruindo o procedimento para que melhor se alcance a verdade material. Assim, as formas de prática dos atos e os prazos não são pressupostos processuais intransponíveis no processo administrativo²⁰¹.

Por fim, tem-se discutido a violação do princípio da verdade material nos casos de instrução processual predominantemente com presunções. Acontece que a verdade material se refere à atitude dos sujeitos processuais para a revelação da verdade, com uma postura mais ativa e maior comprometimento com a realidade dos fatos, e não ao seu resultado em si. Não vejo assim algum distanciamento quando a autoridade, não dispondo de provas diretas pré-constituídas, vale-se de indícios para, através de técnicas, experiências e juízos de probabilidade, inferir a realidade da forma mais aproximada possível.

¹⁹⁸As classificações formuladas pela ciência do Direito não são verdadeiras ou falsas, mas apenas úteis ou inúteis, porque lhes incumbe facilitar a compreensão do direito positivo, sua interpretação e aplicação. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 311: “As classificações elaboradas pela doutrina apenas se legitimam – melhor dito, são úteis – enquanto respondem a exigências de ordem prática ou sistemática”.

¹⁹⁹LUHNANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução: Maria da Conceição Corte. Brasília: Editora UnB, 1980. p. 21-22.

²⁰⁰LARENZ, Karl. *Derecho justo: Fundamentos de ética jurídica*. Traducción: Luiz Díez, Picazo. Madri: Civitas, 1985. p. 14.

²⁰¹SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 46-47. Por essa razão, entendemos que a regra no artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72 contraria o princípio da verdade material. BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 16 [...] §4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:”.

De forma alguma a autoridade pode se arvorar da verdade material, conformando-se com uma convicção formada pela mera verossimilhança. Quando somente dispõe de provas indiretas variam-se apenas os métodos probatórios predominantemente utilizados pela autoridade administrativa²⁰².

Concluindo, a verdade material tem estreita relação com os princípios de um Estado Democrático de Direito. Apoiado na legalidade, impessoalidade e publicidade, a autoridade administrativa busca, através de um processo sem formalidades desnecessárias, o convencimento de que a verdade apurada melhor se aproxime da verdade real. A perseguição a revelação dos fatos não é unilateral, mas uma “*via dupla*”, com a participação colaborativa e paritária dos destinatários da decisão final.

Como sujeito processual, o particular exerce controle sobre a atividade administrativa fiscalizando a atuação das autoridades, o que evidencia uma dimensão mais ampla que a defesa de seu interesse substantivo individual. Pelo contraditório, torna partícipe na formação da decisão final. É por esse ponto de vista que estudaremos no próximo tópico a garantia processual ao contraditório.

1.3.2 Processo como procedimento em contraditório: a colaboração do interessado para a verdade material

O presente tópico propõe-se a examinar, sobretudo, a função democrática do princípio do contraditório no âmbito do processo administrativo tributário. Com a redemocratização do país e o apelo à efetivação dos direitos humanos e sociais, reclama-se para uma dimensão do processo que não se limite ao seu aspecto instrumental para a satisfação de interesses unicamente individuais, característica típica da lógica jurídica do século XVIII: pretensão do autor, resistência do réu e decisão do juiz²⁰³.

²⁰²XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 110-114. Em sentido contrário, entendendo que as presunções tributárias e arbitramentos corrompem o princípio da verdade material, Paulo Adyr Dias do Amaral. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 448-449.

²⁰³FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 120. “A referência à estrutura dialética como a *rationedistinguendi* permite superar anteriores tentativas de definir o “processo”, como aquele conceito segundo o qual existe processo onde exista, em ato ou em potência, um conflito de interesses, e aquele segundo o qual existe processo toda vez que participe da formação do ato um sujeito portador de um interesse distinto daquele interesse do autor do ato nos quais os interesses e as suas

Os valores democráticos não se efetivam plenamente nas urnas. Isso é apenas um começo. Os representantes da maioria têm um longo caminho pela frente para a validação democrática das atividades administrativas: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação²⁰⁴. A democracia não se realiza apenas na política ou no governo da maioria, mas em toda oportunidade de participação nas atividades públicas²⁰⁵.

Vê-se que os valores democráticos, na essência, coincidem com os princípios balizadores da administração pública: legalidade, impessoalidade e publicidade²⁰⁶; porém, quanto à ampla participação do interessado, os meios oferecidos pelas instituições ainda são incipientes para a vertente deliberativa.

Nos processos administrativos, a deliberação se realiza principalmente pelo contraditório²⁰⁷. É a garantia de participação dos destinatários dos efeitos da decisão final desde as fases preparatórias²⁰⁸, com simétrica paridade, contribuindo recíproca e conjuntamente para o resultado²⁰⁹. Na verdade, é justamente o contraditório que distingue o

possíveis combinações são dados metajurídicos”. GRINOVER, Ada Pellegrini; AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 218: “lide é, consoante a lição de Carnelutti, o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos litigantes e pela resistência do outro”.

²⁰⁴ VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

²⁰⁵ ELSTER, Jon. Introducción In: SLAGSTAD, Rune. *Constitucionalismo y democracia*. Estudio introductorio de Alejandro Herrera M. Traducción: Mónica Utrilla de Neira. Ciudad del México: Fondo de Cultura Económica, 1999. p. 33-34.

²⁰⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”; BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Poder Executivo, DOU: Brasília, DF, 01/02/1999. Seção 1: “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.”

²⁰⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 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”.

²⁰⁸ Muito antes da constitucionalização do Direito Administrativo, em seminário organizado pela ONU, a maioria dos 21 participantes reconheceu o direito ao contraditório antes das decisões administrativas que os prejudiquem em seus direitos bem como a participação na fase probatória, e que a decisão seja baseada em provas conhecidas. Seminário Americano sobre Remédios contra o abuso do poder administrativo. Rafael Bielsa (Presidente) in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, julho-setembro, 1959. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1960. p. 502-504. Nesse sentido, García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 1997. p. 454.

²⁰⁹ FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 119.

processo dos procedimentos²¹⁰. É seu princípio fundamental, sua força motriz e sua garantia suprema²¹¹.

Nesses termos, o contraditório não deve ser oportunizado em um único momento do processo ou ser contido pelas rédeas do poder, mas encorajado, numa concepção de que seu exercício não é propriamente uma oposição ou resistência, mas uma colaboração para a melhor decisão. Como expressão da democracia ele é exercido contínua e permanentemente²¹².

O devido processo legal, como princípio que é, assegura um contraditório com efetiva participação para a realização do valor justiça e não como uma formalidade dentro do procedimento, para que ao final não se gere uma nulidade. O processo justo é aquele que assegura às partes possibilidades iguais de participação para a decisão final e chances equivalentes de êxito²¹³. O contraditório substantivo e a verdade material se reaproximam sob as bençãos da justiça²¹⁴.

O exercício do contraditório se incorpora à dinâmica do processo administrativo. É o meio de participação para que a verdade material seja revelada considerando-se, efetivamente, e não apenas formalmente, as provas juntadas pelo interessado e suas manifestações²¹⁵.

²¹⁰ Ibid. p. 94 e 124. DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 161. MEDAUAR, Odete. *Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 121-122.

²¹¹ CALAMANDREI, Piero. *Processo e democrazia*. Padova: CEDAM, 1954. p. 148-149.

²¹² SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 56-58. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 407: “Na França, observa-se a presença do contraditório a todo tempo: desde antes do lançamento (no próprio procedimento de fiscalização) até no decorrer da execução (recouvrement), sob pena de responsabilidade administrativa do Estado por inobservância dessa garantia”.

²¹³ GRECO, Leonardo. *Garantias fundamentais do processo: o processo justo*. In: GRECO, Leonardo. *Estudos de direito processual civil*. Campos dos Goytacazes: Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2005. p. 255-256.

²¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da constituição*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 94. p. 42-44, jul. 2003: “Ademais, o Princípio do Devido Processo Legal não é uma norma sem conteúdo, como acima demonstrado. É imperioso que seja considerado como um instrumento de busca da justiça, e não apenas uma regra de procedimento. Trata-se de um princípio e não de uma regra [...] Obedecer ao devido processo legal não é apenas obedecer à lei, mas ao Direito, ao ordenamento jurídico, aos valores consagrados por uma sociedade e referidos em normas. Não se trata de analisar apenas a forma, mas também, e principalmente, o valor das aspirações políticas juridicizadas nos vários princípios do ordenamento jurídico”. DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 57: “Em virtude da natureza constitucional do contraditório, dele ele ser observado não apenas formalmente, mas sobretudo pelo aspecto substancial, sendo de se considerar inconstitucionais as normas que não os respeitem [...] Por isso, se não houver contraditório, os elementos probatórios do inquérito não poderão ser aproveitados no processo, salvo como se tratar de provas antecipadas, de natureza cautelar, em que o contraditório é diferido”.

²¹⁵ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 122.

Assim, na dinâmica do processo como procedimento em contraditório, à liberdade de manifestação de um deve corresponder ao dever do outro de respeitar as garantias processuais. O consenso democrático ainda é mais relevante nos processos administrativos em que uma das partes concentra os papéis de interessado e julgador. Do contrário, eventuais medidas que obstruam a dialética²¹⁶ processual mitigam a legitimidade democrática.

Em substituição aos meios autoritários, propõe-se um fórum de debate desobstruído ao exercício de um agir comunicativo, uma ação comunicativa orientada para a compreensão intersubjetiva, que alcança sua plenitude no exercício do discurso²¹⁷. Prestigia-se, assim, a participação dialética para a formação das decisões, o que mais se aproxima do ideal de justiça²¹⁸.

No curso do processo administrativo, é o contraditório que estabelece a relação racional-comunicativa entre os sujeitos processuais, livres e iguais²¹⁹, para a revelação da verdade material, sem obstáculos, pressões e coerções. A única “arma” admitida é o poder da argumentação²²⁰.

De fato, a teoria discursiva e a ideia de processo como procedimento em contraditório estão reunidas pelo princípio da democracia em seu sentido mais amplo de participação deliberativa pelo discurso racional, em um ambiente de liberdade e igualdade.

Identifica-se também no contraditório, além da função deliberativa, um instrumento democrático de controle da atuação dos agentes públicos²²¹. Com a publicidade e transparência exigidas para o exercício efetivo do contraditório, a participação se torna mais próxima do dia-a-dia das repartições. O particular passa a conhecer não apenas o resultado,

²¹⁶ BRUGGER, Walter. Dicionário de Filosofia. Tradução: Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Editora Herder, 1962. p. 166-167: “Dialética – etimologicamente, designa a arte de conversar. Empregada já em tempos anteriores a Sócrates, este a praticou por uma forma que se tornou clássica. Servindo-se da dialética, propunha-se ele levar os homens a conhecer a verdadeira essência das coisas, mediante elucidações graduais dos conceitos”. BORGES, José Souto Maior. O contraditório no processo judicial: uma visão dialética. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 45-46: “Diálogo não é necessariamente o lugar da concórdia [...] Nas suas origens, a dialética envolve a idéia de discussão, isto é, contraposição de opiniões (endoxa); idéia que já se continha na dialética platônica”.

²¹⁷ ATIENZA, Manuel. *As razões do direito: teorias da argumentação jurídica*. Tradução: Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006. p. 162, 206. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: Entre facticidade e validade*. Vol. II. Tradução: Flavio BenoSiebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. p. 309.

²¹⁸Id. *Teoría de la acción comunicativa*. Vol. II – Crítica de la razón funcionalista. Trad. M. Jiménez. Madrid: Taurus, 1987. p. 211-215.

²¹⁹ATIENZA, op. cit. p. 162-163.

²²⁰HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: Entre facticidade e validade*. Vol. II. Tradução: Flavio BenoSiebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. p. 215.

²²¹São valores democráticos das instituições: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação. VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

mas os meandros da atividade administrativa²²². Na ausência de controle na investigação, a instrução processual se transforma em autoritarismo²²³.

Ao contrário do que se pode supor, os instrumentos de deliberação também concorrem para a eficiência²²⁴. As decisões formadas por diferentes pontos de vista apresentam melhores resultados²²⁵, tanto pela qualidade das decisões, acompanhadas que são por fundamentos mais consistentes, como para sua melhor aceitação, reduzindo-se os custos de transação²²⁶. Com a maior abertura nos processos administrativos se ganha em legitimação democrática²²⁷ e eficiência²²⁸.

No grande salto havido em nossos tempos, com a redemocratização das instituições e valorização dos direitos humanos, o contraditório se reposiciona de regra do jogo processual entre litigantes para veículo de comunicação deliberativa entre sujeitos iguais, numa relação paritária e colaborativa, cujo objetivo seja a realização da justiça material. E a justiça não pode esperar. Não procede, sob todo e qualquer aspecto, ainda que se fale em praticidade²²⁹, impedir o contraditório em procedimentos de instrução processual, como é o caso de procedimento de fiscalização para o lançamento tributário²³⁰.

²²²MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 73, 109-110.

²²³FERRAJOLI, Luigi. *Direito de razão*. Tradução: Ana Paula Zomer Zica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 146-150.

²²⁴SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 93.

²²⁵MANGANARO, Francesco. *Principio di legalità e semplificazione de Wattività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2000. p. 139-141 *apud* ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294-295: “Para que o processo cognitivo e a decisão cheguem o mais próximo possível do optimum, não devem ser o resultado de uma ação unilateral da Administração, mas resultar de um processo dialético, no qual confluem os diversos pontos de vista dos sujeitos interessados na decisão”. VALDEZ, Oscar Aguilar. El acto administrativo regulatorio. In: *Acto administrativo y reglamento*. Buenos Aires: Ediciones RAP, 2002 *apud* ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294: “Para as maiores pretensões do Estado em intervir na vida social e econômica, os seus atos unilaterais, editados sem que possam despertar o “desejo de colaboração” do particular, podem não ser muito eficientes”.

²²⁶MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 69.

²²⁷*Ibid.* p. 72.

²²⁸CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del proceso civil*. 5ª ed. Tradução de Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Jurídica Europa-América, 1956 *apud* MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 20-21.

²²⁹AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 449-454.

²³⁰No capítulo em que trata dos processos administrativos, Fazzalari estende o contraditório para os procedimentos considerados inquisitórios. As provas aduzidas pelas partes ou produzidas devem ser oferecidas imediatamente para fins de contraditório, antes de qualquer ato de natureza decisória. FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 732-733.

1.4 Síntese conclusiva

Em qualquer parte do mundo, a expressão “democracia” ecoa dos palanques eleitorais, tem a maior ocorrência nos estatutos legais e mesmo nos diálogos informais do dia-a-dia a ela nos referimos a todo tempo. Na verdade, a democracia está em todos os lugares e a toda hora. Liberdade e igualdade são os valores que a inspiram. Como princípio se irradia para todos os sentidos. Sempre que uma pessoa não esteja sozinha, ainda que seja um desconhecido, lá estará ela, exigindo que se respeitem mutuamente.

Por ser tão ampla, acaba sendo a democracia um conceito também impreciso. Percebê-la acaba sendo mais intuitivo do que uma constatação. Por isso, talvez seja mais fácil perceber quando ela não está presente: inquieta, incomoda, irrita e revolta. É que sua ausência desperta logo nosso sentimento de injustiça. Nós somos inteligentes, sociais e culturais. Temos necessidade de nos expressar, qualquer que seja sua forma. Impedir-nos mexe com nossa essência.

O sentido de democracia que aqui nos inspiramos foi o direito de ouvir e ser ouvido nas atividades administrativas do Estado que repercutem sobre nossa esfera jurídica. Os velhos dogmas do direito administrativo, como a supremacia do interesse público e a imperatividade do Estado, não foram visitados pela democracia.

Os “ventos sopram” para a redemocratização das instituições. A unilateralidade e a presunção de legitimidade dos atos administrativos são substituídas pelos novos paradigmas da decisão participativa e da consensualidade. Nesse contexto, está a processualização das atividades administrativas, tendo o contraditório como o principal elemento da participação dos destinatários na formação das decisões.

O contraditório não é uma formalidade dentro do processo, mas um instrumento efetivo para uma decisão mais legítima, eficiente e justa. Os diferentes pontos de vista não representam um conflito. São como forças vetores em busca de sua determinante. As partes não estão atuando em defesa de interesses individuais dissociados do sentido de justiça. O direito processual flerta com o direito material. Não se deseja que o resultado seja a consequência de uma eventual condição de vantagem de uma das partes. O processo administrativo tem por objeto e finalidade a verdade material. O formalismo será sempre moderado ao mínimo necessário para um procedimento harmônico.

O contraditório nos processos administrativos é exercido com paridade, igualdade, equilíbrio e respeito mútuo. As condições e os meios para o diálogo devem ser as mesmas

para todos. Também devem ser equivalentes as chances de êxito no provimento final. Não há igualdade quando subtraído o diálogo em alguma fase do procedimento. Uma falha no procedimento faz romper a sequência lógica e racional que o caracteriza. É que os atos subsequentes dependem dos antecedentes.

Nesse sentido, há um problema grave de validade democrática nos processos administrativos de constituição dos créditos tributários. O contraditório é diferido para o momento posterior ao lançamento tributário. Antes, quando são produzidas todas as provas e juridicamente fundamentada a obrigação tributária, é vedada a participação do contribuinte. Um longo procedimento fiscal é realizado sigilosa e unilateralmente pela administração tributária para fazer do cidadão-contribuinte um devedor.

Essas características por si só já demonstram o quanto o procedimento de fiscalização se distancia dos valores democráticos: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação. A ilegitimidade ainda é mais grave em razão da natureza decisória do lançamento de ofício. As relações econômicas se tornaram complexas, impossibilitando que a subsunção tenha resposta para todos os casos. Com isso, o resultado da interpretação e aplicação das normas tributárias pela autoridade fiscal se tornou imprevisível. É comum hoje que o contribuinte seja tomado de surpresa por uma exigência fiscal milionária e inesperada, com vários reflexos sobre sua vida econômica.

E é nesse contexto que o contribuinte, destinatário da decisão pelo lançamento tributário, permanece segregado da atividade de fiscalização. Durante o procedimento, seu direito é colaborar, sob pena de multa, para o interesse fazendário seja alcançado²³¹. Na ausência de transparência, resta ao contribuinte a sorte de que a autoridade fiscal seja singularmente virtuosa para não se seduzir pela arbitrariedade.

Com efeito, tendo o lançamento natureza decisória, com reflexos imediatos para o contribuinte, é necessária a oportunidade do contraditório antes da constituição do crédito tributário, sob pena de inconstitucionalidade²³².

²³¹ Para James Marins, a imparcialidade fica comprometida no procedimento fiscal com o interesse predominantemente fazendário. O processo administrativo seria o meio para se obter a justiça negada pela fiscalização. MARINS, James. *Princípios Fundamentais de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45, 93.

²³²BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 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”.

Nosso próximo passo, então, é demonstrar que o lançamento de ofício decorre de uma decisão administrativa, especialmente em razão da complexidade da atividade hermenêutica em nossa sociedade contemporânea.

2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECISÃO ADMINISTRATIVA E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUÍNTES

2.1 Considerações iniciais

No capítulo anterior procuramos demonstrar a necessidade de se oportunizar ao contribuinte o direito de exercício do contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício com fundamento na legitimação democrática, através dos novos paradigmas do direito administrativo e, em especial, na relativização dos princípios e atributos dos atos administrativos. O segundo pilar de sustentação de nosso trabalho está no reconhecimento de uma nova sistemática de interpretação e aplicação das normas jurídicas. O lançamento de ofício não se resume a um simples ato de aplicação da legislação tributária. Antes, exige-se da autoridade fiscal interpretá-la para a construção da norma jurídica aplicável ao caso, da mesma forma que toda atividade jurídico-decisória.

A complexidade das relações econômicas na sociedade contemporânea e as indeterminações dos textos legais tornam improcedente qualquer sustentação reducionista da atividade de fiscalização a uma simples tarefa de aplicação direta da lei. Não se despreza a importância do método subsuntivo, mas não se deve tê-lo como solução para todos os problemas. É um atalho de todo conveniente para a fiscalização, mas que no decorrer da revisão do lançamento acaba desmentido²³³. A partir dessas considerações compreendemos o lançamento de ofício como um ato de natureza decisória.

Com efeito, na valoração de provas e na interpretação e aplicação das normas tributárias, a fiscalização faz escolhas. O lançamento tributário de ofício reflete todo um conjunto de opções realizadas ao longo do procedimento fiscal.

Em muitos casos, sobretudo naqueles que envolvem planejamento tributário, o método subsuntivo não é suficiente para uma solução alinhada com os valores constitucionais

²³³ Referimo-nos à expressiva proporção de cancelamentos ou reduções de créditos tributários pelo CARF; atualmente em torno de 50%. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

reclamados por nossa sociedade. A fiscalização também realiza interpretações sistêmicas²³⁴, não só os tribunais.

Com a complexidade como se desenvolvem as relações negociais exige-se da autoridade fiscal muito mais que o conhecimento do núcleo semântico do texto legal. Nossa sociedade se tornou mais complexa e com ela as relações entre seus membros, o que se refletiu em um ordenamento jurídico repleto de ambiguidades e indeterminações.

De fato, diante da complexidade do sistema jurídico, que se justifica pela incerteza que caracteriza nossa sociedade contemporânea, é comum o intérprete se deparar com a dúvida. O risco está presente em todas as nossas atividades. Em nossa vida econômica não é diferente; muito pelo contrário, é nela que convivemos com muitos dos infortúnios de nossas vidas. É um fenômeno natural às sociedades de risco, caracterizada pela ambivalência²³⁵.

O planejamento é sempre revisado à medida que os fatos econômicos acontecem. O risco é a única certeza em nossa vida econômica. Ignorá-lo é uma autocondenação ao insucesso. As decisões privadas em investimentos e planejamento da vida econômica estão condicionadas a cenários macroeconômicos sujeitos a constantes mutações. Assim, são notórias as transformações nos meios de produção. Reestruturações e novos modelos de gestão conferem nova dinâmica às operações do setor produtivo.

Como consequência, o tempo todo são necessárias substanciais alterações no marco regulatório na tentativa, quase sempre apressada e incompleta, para acompanhar essas inovações. O que se denomina de planejamento tributário, em muitos casos, é tão só parte e também consequência de um planejamento empresarial mais amplo que se ajusta ao cenário econômico.

É verdade que também há uma relação de reciprocidade entre as opções econômicas do contribuinte e a normatização. Tanto a organização dos negócios influencia os regulamentos quanto, reciprocamente, por eles é influenciada. E em muitos casos o planejamento tributário pode ser uma questão de sobrevivência no mercado produtivo. É um fato que não pode ser ignorado.

²³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 107: “Mas a atividade de lançamento, pela sua complexidade e pela dificuldade de apreender e interpretar os conceitos indeterminados e os tipos jurídicos, acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal [...]”

²³⁵ BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010. p. 23. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2008. p. 34, 49.

Por toda essa dinâmica que caracteriza a sociedade contemporânea, é difícil vislumbrarmos alguma razoável segurança jurídica em nossas atividades econômicas. Há muitas incertezas. A interpretação da legislação tributária pelas autoridades administrativas e pelos tribunais é um risco inevitável. O tempo todo surge uma nova tese sobre o tratamento jurídico conferido aos novos paradigmas empresariais e, em especial, sobre a validade do planejamento tributário.

Ao longo da constituição do crédito tributário, a interpretação e aplicação da legislação se iniciam pelo próprio contribuinte em suas declarações para o lançamento por homologação e continuam no procedimento fiscal para o lançamento de ofício dos tributos não declarados²³⁶, quando a autoridade decide acerca do tratamento jurídico que será aplicado ao caso. Ela interpreta os textos legais para a construção da norma jurídica aplicável aos fatos econômicos sob exame da fiscalização.

Caso fossem preservadas até hoje as grandes estruturas organizacionais clássicas de produção econômica em massa, nos moldes de Frederick Taylor, Henri Fayol e Henry Ford²³⁷, talvez a legislação não fosse tão complexa. Com isso, a subsunção como método de aplicação das normas tributárias poderia almejar alguma autossuficiência. Mas não é o caso. Ao contrário, prevalecem na sociedade contemporânea métodos de interpretação que buscam em normas de textura mais aberta um tratamento jurídico para os *hardcases*. A jurisprudência dos valores altera substancialmente o processo hermenêutico. Os olhos do intérprete se voltam agora para os princípios e não apenas para as regras²³⁸.

Esse fenômeno de interpretação constitucional alcança todos os subsistemas jurídicos, e o tributário não seria exceção. Para o lançamento tributário se exige da autoridade muito mais do que uma interpretação literal e subsunção do fato à norma jurídica²³⁹. O formalismo,

²³⁶BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*”

²³⁷ SANDRONI, Paulo. *Novíssimo Dicionário de Economia*. São Paulo: Editora Best Seller, 1999. p. 14-15, 249-250, 592. DEZALAY, Yves; TRUBEK, David M. A reestruturação global e o direito In FARIA, José Eduardo (org.). *Direito e Globalização Econômica: implicações e perspectivas*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 42-44.

²³⁸TORRES, Ricardo Lobo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2010. p. 343.

²³⁹Quando a doutrina se referia ao lançamento tributário preferia defini-lo como um ato **de aplicação** da lei ao caso concreto e não como um ato **de interpretação e aplicação** da lei ao caso concreto. XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 58. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de

antes hegemônico no direito tributário, se mostra insuficiente para o tratamento jurídico aos novos paradigmas empresariais. Surge, assim, a jurisprudência dos valores como alternativa à jurisprudência dos conceitos e dos interesses²⁴⁰.

De fato, nos dias atuais exige-se muito mais da autoridade fiscal em todos os aspectos, profissional e ético. É nela que em “primeira mão” se confia a interpretação da legislação tributária, muitas vezes marcada pela ambiguidade e indeterminação²⁴¹, para sua aplicação às atividades econômicas dos contribuintes. A atividade hermenêutica para a aplicação das normas tributárias passa a exigir um alinhamento mais próximo com os valores constitucionais²⁴².

O problema é que a administração tributária tem resistido a essa nova realidade e tem preferido insistentemente o método subsuntivo a qualquer outro. As autoridades fiscais se apegam ao formalismo²⁴³ e ignoram outras possibilidades de interpretação. Contribuem para isso a equiparação do interesse fazendário com o interesse público, muito mais amplo que o primeiro, e também a responsabilização funcional da autoridade por deixar de realizar o lançamento tributário²⁴⁴, sobretudo em um Estado de polícia.

Quanto à influência sobre a autonomia das autoridades, a teoria do institucionalismo reconhece os constrangimentos impostos pelas instituições aos seus agentes²⁴⁵. A falta de autonomia, em muitos casos, é somente um reflexo das 135 internas e perspectivas

Janeiro: Forense, 1996. p. 100: “*um ato jurídico resultante do exercício da função administrativa fiscal de aplicação da lei tributária a um caso concreto [...]*”.

²⁴⁰YAMASHITA, Douglas. Elisão e evasão de tributos. Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 67-70.

²⁴¹HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 139.

²⁴²TORRES. Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 107: “*Mas a atividade de lançamento, pela sua complexidade e pela dificuldade de apreender e interpretar os conceitos indeterminados e os tipos jurídicos, acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal [...]*”

²⁴³Com inspiração no artigo 111 do CTN, as autoridades têm se apegado à interpretação literal ou gramatical a outros casos que não são de exclusão do crédito tributário. As hipóteses impeditivas ao emprego dos demais métodos não contemplam a constituição do crédito pelo lançamento. Elas tratam da suspensão ou exclusão de créditos já constituídos. Para os fins do dispositivo, crédito não é aquele que decorre do nascimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador, mas o que, posteriormente, veio a ser individualizado pelo lançamento. Assim, não há qualquer vedação legal para que a autoridade fiscal volte seus olhos para os métodos de interpretação inspirados na jurisprudência dos valores. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*”

²⁴⁴BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “*Art. 142. [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*”

²⁴⁵SUSTEIN, Cass; THALER, Richard. *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*. London: Yale University Press, 2008. p. 3-4.

informais²⁴⁶. No âmbito da atividade tributária é sobretudo nos casos de maior repercussão com expressivos impactos na arrecadação que o agente fiscal se sente mais pressionado.

Na ótica dos destinatários da decisão, é natural que os contribuintes se insurjam contra a fórmula matemática a que as autoridades desejam reduzir os *hardcases* tributários. E suas propostas de interpretação são igualmente razoáveis e as discussões parecem não ter fim.

Com efeito, há um refluxo do positivismo formalista que se perpetua em todas as atividades da administração tributária: regulação, a consulta e o lançamento; contudo, na última instância da revisão do crédito o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem transparecida certa autonomia funcional.

O problema é que antes de lá tramitarem os créditos tributários, embora ainda não sejam líquidos e certos²⁴⁷, fazem dos contribuintes autuados devedores com todos os reflexos que essa condição lhes impõe, dentre os quais as sociedades anônimas de capital aberto se sujeitam a uma repercussão negativa no valor de mercado e a constrangimentos patrimoniais²⁴⁸.

E, de fato, as autuações fiscais, principalmente nos planejamentos tributários, têm resultado desvalorização no mercado de ações²⁴⁹. Os sócios também sofrem restrições em seu

²⁴⁶ PETTIT, Philip. El diseño institucional y la elección racional. In: GOODIN, Robert. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p. 76-77.

²⁴⁷ Em estudo realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-SP, concluiu-se que dos 82 acórdãos do CARF sobre planejamento tributário pesquisados, aproximadamente a metade proveu o recurso voluntário. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 56.

²⁴⁸ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/12/1976. Seção 1: “Art. 157 [...] §4º Os administradores da companhia aberta são obrigados a comunicar imediatamente à bolsa de valores e a divulgar pela imprensa qualquer deliberação da assembleia-geral ou dos órgãos de administração da companhia, ou fato relevante ocorrido nos seus negócios, que possa influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia”. BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM nº 358, de 03/01/2002. Dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias abertas, disciplina a divulgação de informações na negociação de valores mobiliários e na aquisição de lote significativo de ações de emissão de companhia aberta, estabelece vedações e condições para a negociação de ações de companhia aberta na pendência de fato relevante não divulgado ao mercado. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28/01/2002: “Art. 2º - Considera-se relevante, para os efeitos desta Instrução, qualquer decisão de acionista controlador, deliberação da assembleia geral ou dos órgãos de administração da companhia aberta, ou qualquer outro ato ou fato de caráter político-administrativo, técnico, negocial ou econômico-financeiro ocorrido ou relacionado aos seus negócios que possa influir de modo ponderável: I - na cotação dos valores mobiliários de emissão da companhia aberta ou a eles referenciados; [...]”. BRASIL. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/01/1992. Seção 1: “Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias”.

²⁴⁹ Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-SP. Caso Itaú: Enfoque punitivo da Receita gera dívidas impagáveis. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 22/08/2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br>. Acesso em: 08/04/2014: “Na última semana, o mercado foi abalado pela notícia de que o maior banco privado do país foi autuado pela Receita Federal do Brasil (RFB) a pagar R\$ 18,7 bilhões referentes a impostos e contribuições

direito de retirada de lucros e recebimento de dividendos. É certo que muitas das autuações são procedentes e se deve reconhecer o trabalho eficiente da fiscalização, mas também há um número expressivo de tantas outras que poderiam ser evitadas se houvesse um mínimo de diálogo no decurso do processo de fiscalização. O número expressivo de decisões favoráveis aos contribuintes é um bom indicador disso²⁵⁰.

Ressalta-se que em muitos dos casos autuados pela fiscalização, sequer existe alguma regulação ou outro instrumento de orientação que confira alguma segurança ao tratamento a ser adotado pela administração tributária. A normatização para a uniformização do tratamento tributário somente chega depois de reiterados casos. Nesse sistema, todos perdem. A falta de segurança jurídica inibe investimentos privados e o controle judicial pelos tribunais superiores, nos casos de inconstitucionalidade da exigência, frustra a arrecadação tributária e, conseqüentemente, o planejamento orçamentário. É um jogo em que ninguém ganha.

Portanto, a existência de um processo administrativo tributário para que o contribuinte apresente suas considerações não soluciona todos os prejuízos advindos com as autuações fiscais. Embora permaneça suspensa a exigibilidade do crédito, não se pode negar que ele existe e com ele um débito fiscal atribuído ao contribuinte que deverá suportar reflexos pela sua condição de devedor²⁵¹. O lançamento constitui imediatamente o crédito tributário. Não existe uma pré-constituição até que o crédito seja considerado definitivo²⁵².

*que a instituição teria deixado de recolher em operação de fusão em 2008. O valor cobrado pela RFB supera o lucro líquido obtido pelo banco no ano passado, que foi de R\$ 13,5 bilhões [...] A notícia da autuação bilionária impactou negativamente o preço das ações da empresa, na contramão da Bovespa, que fechou a semana em alta. A RFB se negou a comentar a autuação porque as informações do caso estariam protegidas por sigilo fiscal". OTONI, Luciana. Julgamento de processos tributários da Gerdau no Carf é adiado para março. *Estadão: Caderno Economia e Negócios*. São Paulo, 08/04/2014. Disponível em: <http://www.estadao.com.br>. Acesso em: 08/04/2014: "Os processos se referem a impostos, contestados pela empresa, que teriam sido gerados durante uma reorganização societária no começo dos anos 2000. Os casos envolvem cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social por Lucro Líquido (CSLL)[...]O julgamento está em análise na Câmara Superior do órgão, após a Gerdau ter obtido ganho de causa nas câmaras inferiores[...]Na Bovespa, a ação da Gerdau fechou em baixa de 0,12 por cento, enquanto o Ibovespa subiu 0,29 por cento".*

²⁵⁰ Referimo-nos à expressiva proporção de cancelamentos ou reduções de créditos tributários pelo CARF; atualmente em torno de 50%. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

²⁵¹ Sem examinar a procedência ou não dos créditos constituídos, já que o objetivo aqui é apenas demonstrar os reflexos imediatos ao lançamento, sem se importar qual seja o resultado final no processo de revisão, recentemente a Petrobras, maior empresa do país, teve sua imagem prejudicada no exterior em razão de autuações que ainda estão em fase de revisão administrativa. MARTHA, Beck; ALVAREZ, Regina. Risco tributário: Uma conta de US\$ 30 bi. Petrobras admite que pode ter perda bilionária com processos sobre impostos. *O Globo: Caderno de Economia*. Rio de Janeiro, 10/06/2014: "Em relatório enviado à Securities and Exchange Commission (SEC, xerife do mercado de capitais dos Estados Unidos) no fim de abril, a estatal informa que o total de processos de natureza fiscal "com probabilidade de perda possível" soma US\$ 30,4 bilhões, sendo a maior parte relativa a tributos federais".

²⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 406.

A sujeição unilateral do contribuinte à condição de devedor não se alinha aos valores democráticos. Subtrair-lhe o direito de manifestação antes da imposição tributária é medida arbitrária, sem respaldo no Estado democrático de direito. A constituição do crédito tributário não se equipara à aplicação de penalidades administrativa e, portanto, os procedimentos devem ser distintos para um e outro.

Com efeito, na aplicação da norma tributária a autoridade fiscal é mais exigida no trabalho hermenêutico do que as autoridades que aplicam medidas decorrentes do poder de polícia aos casos de infração aos regulamentos administrativos. A rigor, seria como equiparar a tributação sobre uma reestruturação empresarial envolvendo a amortização do ágio pago na operação com uma autuação administrativa por infrações de trânsito, por exemplo. O que é inimaginável.

Nesse sentido, parece-nos simplista a justificativa de que a autoridade apenas aplica a legislação, não lhe restando outra opção²⁵³; como se no lançamento²⁵⁴ apenas se declarasse a incidência tributária por uma simples tarefa de subsunção²⁵⁵. É um refluxo do mais tradicional positivismo formalista do século XIX.

Em outro sentido, adotamos que a interpretação e aplicação das normas tributárias em cada caso é um ato de vontade da autoridade fiscal. Haverá sempre alternativas tão ou mais razoáveis, mas que apenas não foram as escolhidas. O lançamento de ofício tem natureza decisória, pois a autoridade exerce uma opção dentre as outras que também se aplicariam ao caso²⁵⁶.

²⁵³Busca-se fundamento na natureza vinculada do lançamento tributário, o que implica a responsabilidade funcional da autoridade que não o realiza. Como se os textos legais não suscitasse dúvidas em sua interpretação e aplicação. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. [...] *Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

²⁵⁴Considerando aqui, até então, o lançamento de ofício como a atividade que antecede a impugnação pelo sujeito passivo, ou que se encerra com a notificação. O processo administrativo tributário seria inaugurado com a inconformidade do sujeito passivo com o lançamento.

²⁵⁵BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 107-108.

²⁵⁶De acordo com as características do intérprete temos as interpretações-conhecimento e as interpretações-decisão. Naprimeira, imagináramos um jurista teórico completamente desinteressado limitado a descrever de que modo se entenderia uma expressão empregada pelo legislador, ou deduzir de que modo o legislador teria entendido essa expressão, ou descrever de que modo tem sido ou será interpretada a expressão pelos juízes e juristas. Nas interpretações-decisão, ao contrário, atribui-se determinado significado a uma expressão com preferência sobre os outros. É este último o método da interpretação pelas autoridades administrativas e judiciais. GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203. HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 283. KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 393-395.

De fato, a verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária demanda esforços de hermenêutica. E nessa atividade de constituição do crédito tributário, mesmo a identificação do sujeito passivo e o cálculo do tributo estão longe de uma razoável previsibilidade objetiva, como pretendia o Código Tributário Nacional²⁵⁷.

Como consequência, o não reconhecimento da incidência tributária sobre suas atividades econômicas, em muitos casos, não decorre da recusa ardilosa do contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária, mas de uma interpretação tão razoável da inoccorrência do fato gerador quanto à adotada pela fiscalização²⁵⁸. Nos principais casos de aplicação da norma tributária, *hard cases*²⁵⁹, a lavratura do auto de infração para a cobrança do tributo e da multa qualificada não é a única opção da autoridade fiscal.

Passamos assim a uma descrição dos fatos jurídicos tributários e as características das normas que conferem tratamento tributário a esses fatos da vida econômica dos contribuintes. A nossa finalidade aqui, alinhada com a proposta de reconhecimento da necessidade de contraditório no procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito tributário, é a compreensão do lançamento de ofício como uma decisão administrativa que tem repercussão jurídica para o contribuinte e, por essa razão, não se aplicaria o atributo da unilateralidade dos atos administrativos.

Independentemente da fase seguinte de revisão do crédito pelo processo administrativo tributário, o contribuinte tem direito de apresentar suas considerações, seja quanto à interpretação e aplicação da norma tributária, seja quanto à valoração dos fatos e provas.

²⁵⁷A confiança do legislador na subsunção como método suficiente para a certeza do crédito constituído é tanta que a falta de lançamento não se justificaria pela ausência de débito do contribuinte, mas por alguma transgressão funcional do agente fiscal sujeita à sua responsabilização administrativa e penal. Como consequência natural, um mínimo de indícios de obrigação tributária não satisfeita obriga-o à realização do lançamento, com todas as consequências que dele decorrem, inclusive a aplicação de penalidade. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

²⁵⁸ ROCHA. Sérgio André. Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122, nov. 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 99: “é possível que a Fazenda, ao interpretar determinada lei, crie a norma “A”, enquanto o contribuinte, após passar pelo mesmo processo, crie a norma “B”, sendo ambas passíveis de justificação [...]”.

²⁵⁹Tradução: “casos difíceis”. Em matéria tributária é comum que os *hard cases* coincidam com os planejamentos tributários dos contribuintes. DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1978. p. 81.

Apresentamos nesse capítulo as características da legislação tributária, com suas múltiplas possibilidades de interpretação e a demonstração de que o lançamento tributário, desde a sua realização, traz reflexos jurídicos para o contribuinte. Apoiamo-nos nessas premissas para a sustentação de nossa proposta pela introdução do contraditório no procedimento de fiscalização.

2.2 O método subsuntivo e a necessidade de outras possibilidades hermenêuticas

Esta parte do trabalho não se aprofunda no estudo da interpretação e aplicação das normas jurídicas, mas apenas de uma abordagem mais modesta para demonstrar que até os dias de hoje, mesmo com o consenso de que o sistema formalista não é capaz de encontrar respostas na lei para todos os fatos jurídicos, ainda assim prevalece a escolha do método subsuntivo²⁶⁰ para a realização do lançamento tributário, como se os fatos tributários não tivessem complexidade suficiente para justificar outros métodos.

Nas considerações iniciais apresentamos as mudanças das relações econômicas em nossa sociedade econômica. A maior complexidade na organização das atividades empresariais tem suscitado discussões jurídicas que se prolongam por anos sem uma solução que possa conferir alguma segurança jurídica aos contribuintes²⁶¹.

Nos planejamentos tributários²⁶², na maioria dos casos, há dificuldades em subsumi-los à legislação vigente. Os vários elementos que compõem o modelo comercial eleito pelo contribuinte dificilmente serão encontrados na legislação tributária. Por mais que seja minuciosa, é improvável que a regulação tributária consiga prever todas as situações fáticas.

²⁶⁰ É um método silogístico de subsunção dos fatos às normas. A lei é a premissa maior; os fatos compõem a premissa menor e a decisão é a síntese. O papel do julgador consiste em revelar a vontade da norma, sem qualquer atividade criativa diante das peculiaridades que o caso concreto possa apresentar. Nas leis se encontrariam prontas todas as soluções para os fatos da vida. BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: *Interpretação Constitucional*. Virgílio Afonso da Silva (organizador). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 274.

²⁶¹ Adotamos aqui o conceito de segurança jurídica como sendo um dever dos poderes legislativo, executivo e judiciário de se adotar comportamentos que contribuam para a existência, em favor dos contribuintes, de um elevado estado de previsibilidade e confiabilidade que lhes garanta a liberdade de planejamento estratégico de sua vida econômica (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 288-289).

²⁶² Empregamos aqui a expressão “planejamento tributário” sem que seja necessário tecer qualquer diferença às suas formas de utilização. O sentido é amplo o suficiente para abarcar os casos onde o menor encargo tributário para o contribuinte seja uma consequência não mais relevante que outras vantagens decorrentes da livre organização dos negócios.

E nessas situações é comum que a fiscalização tributária, na ausência de norma reguladora, procure uma solução na desconsideração de parte ou da totalidade do negócio jurídico por ausência de “propósito negocial”, de forma que após a desconsideração encontre norma justificadora da incidência tributária por subsunção ao caso previsto pela legislação²⁶³. Opera-se uma analogia gravosa antecedida de uma desconsideração do negócio jurídico²⁶⁴.

Ou seja, com a desconsideração realizada pela fiscalização produz-se um novo modelo de negócio, diferente daquele com que se deparou no início do procedimento. Chegando-se ao novo modelo, produto da desconsideração, torna-se possível o método da subsunção²⁶⁵. A toda desconsideração se segue uma caracterização.

Não se está aqui repudiando a aplicação da “cláusula geral antielisiva”²⁶⁶. Defendemos o princípio da verdade material tanto para a instrução probatória alinhada com a imparcialidade como para a primazia da matéria sobre a forma no combate à sonegação de tributos. Apenas se adverte para a potencial arbitrariedade que pode decorrer da conveniência oferecida pelos métodos de desconsideração de negócios jurídicos.

De fato, a desconsideração das operações não contempladas pela legislação tributária oferece a conveniência de poupar esforço cognitivo de compreensão plena dos casos de planejamento tributário. Ou seja, na ausência de regra para a subsunção dos fatos, desconsiderá-los pode ser um “atalho”. É de todo mais simples para a aplicação da norma o tratamento generalizado, encontrando-se um tipo legal que se amolde à situação, a se descer às minúcias de cada caso. É um risco que não se ignora quando da aplicação da “cláusula geral antielisiva”.

²⁶³ Na jurisprudência norte-americana trata-se do “*business purpose*”. É o questionamento se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas. SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*, Luís Eduardo Schoueri (coord.); Rodrigo de Freitas (org.). São Paulo: QuartierLatin, 2010. p. 18. A desconsideração dos negócios jurídicos é prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”.

²⁶⁴ No caso, a analogia estaria sendo empregada com a finalidade de aplicação da norma tributária sobre fatos não coincidentes no todo à hipótese de incidência. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 130-132.

²⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 46.

²⁶⁶ Para Ricardo Lobo Torres, a regra no parágrafo único do artigo 116 do CTN trazida pela LC nº 104/2001 é autêntica norma antielisiva e não antievasiva; para quem esta já existiria no artigo 149, VII do CTN. Ibid. p. 54. Também no sentido que se trata de norma antielisiva em combate ao abuso de direito. Douglas Yamashita. YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributo - Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 142-150.

A singeleza como se valoram circunstâncias complexas da vida econômica dos contribuintes e o reducionismo na interpretação das normas tributárias causam perplexidades. Seria louvável, não fosse equivocada, a facilidade com que se extraem da legislação tributária soluções para o tratamento tributário de todos os planejamentos tributários, como se elas fossem únicas. São ecos da obsoleta Escola da Exegese²⁶⁷. A pretensão da única resposta correta pode inviabilizar a melhor interpretação²⁶⁸.

O risco é maior em razão de duas regras do CTN. A primeira é a que posiciona a analogia como o método principal de integração na ausência de norma tributária específica; a segunda, a que adverte a autoridade fiscal, em um tom intimidador, para não deixar de realizar o lançamento tributário, sob pena de responsabilização funcional²⁶⁹.

2.2.1 Indeterminações e a textura aberta do texto legal: dificuldades para o método subsuntivo

Os conceitos jurídicos indeterminados são expressões de sentido fluido, destinadas a lidar com situações para as quais o legislador não pode ou não quis especificar de forma detalhada o comando a ser dele extraído para que, com essa característica, fosse transferido para o intérprete o papel de completar o sentido da norma de acordo com o caso concreto²⁷⁰.

As normas são abertas para que mediante a interpretação sejam realizados com maior alcance e intensidade os valores constitucionais. Com efeito, é no cenário de antinomias, complexidades e indeterminações que os métodos sistêmicos de interpretação ganham sua maior importância, pois não seria suficiente o tradicional emprego da subsunção²⁷¹.

²⁶⁷ Como “Escola da Exegese” entende-se o grande movimento que no decurso do Século XIX sustentou que na lei positiva já se encontrava a solução para todos os casos da vida social. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 278.

²⁶⁸ FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional “versus” a única resposta correta. In: *Interpretação Constitucional*. Virgílio Afonso da Silva (organizador). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 317-318.

²⁶⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. §1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei[...] Art. 142 [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

²⁷⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335-336.

²⁷¹ BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 41: “Como exposto no tópico anterior, a técnica se destina a solucionar antinomias que, na verdade,

De fato, as constituições são pródigas de cláusulas gerais, embora não lhe seja uma característica exclusiva e nem constitua uma novidade do constitucionalismo²⁷². Em razão da maior complexidade que envolve as relações jurídicas na sociedade contemporânea, a legislação infraconstitucional também está repleta de indeterminações e ambiguidades²⁷³.

Nesses casos a função do intérprete se torna mais complexa, já que antes deve transpor a indeterminação do texto infraconstitucional para que se realizem os valores constitucionais. E no direito tributário, não raras vezes convivemos com as ambiguidades e contradições²⁷⁴. É um grande desafio para o intérprete.

Na dogmática de interpretação constitucional e jurisprudência dos valores confia-se ao intérprete aquela que lhe parece ser a melhor escolha para a integração da norma²⁷⁵. A expansão dos princípios jurídicos e a sua ascensão ao *status* constitucional, associados à constitucionalização do direito, fizeram com que toda interpretação jurídica seja, em última instância, uma interpretação constitucional²⁷⁶. Assim, torna-se mandatório ao intérprete que na aplicação de quaisquer normas jurídicas realize uma filtragem constitucional²⁷⁷.

refletem conflitos muito mais complexos, envolvendo valores e diferentes opções políticas. Neste contexto, as decisões jurídicas não são tomadas com base em uma subsunção simples ou facilmente perceptível, já que os critérios utilizados para definir a solução em cada caso não estão no texto jurídico. Sua legitimidade, portanto, não decorre de forma evidente de enunciados normativos. Em suma, com mais razão que a existente relativamente a todas as decisões judiciais, a legitimidade daquelas que se valem da técnica da ponderação depende fortemente de sua racionalidade e capacidade de justificação”.

²⁷²BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*— Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 335-336. ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito e o “Direito da Ciência” In: *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 190.

²⁷³Por exemplo, o Código Civil emprega a expressão boa-fé, de elevada fluidez interpretativa: “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”; enquanto em nossa Constituição Federal temos regras que fixam a idade mínima para se concorrer aos cargos eletivos: “Art. 14. [...] § 3º - São condições de elegibilidade, na forma da lei: VI - a idade mínima de: a) trinta e cinco anos para Presidente e Vice-Presidente da República e Senador; b) trinta anos para Governador e Vice-Governador de Estado e do Distrito Federal; c) vinte e um anos para Deputado Federal, Deputado Estadual ou Distrital, Prefeito, Vice-Prefeito e juiz de paz; d) dezoito anos para Vereador. § 4º - São inelegíveis os inalistáveis e os analfabetos”.

²⁷⁴PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 29.

²⁷⁵BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito*. In: *Temas de Direito Constitucional*, Tomo IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 63-76: “**As denominadas cláusulas gerais ou conceitos jurídicos indeterminados** contêm termos ou expressões de textura aberta, dotados de plasticidade, que fornecem um início de significação a ser complementado pelo intérprete, levando em conta as circunstâncias do caso concreto. Ao lidar com locuções como ordem pública, interesse social e boa fé, dentre outras, o intérprete precisa fazer a **valoração de fatores objetivos e subjetivos presentes na realidade fática**, de modo a definir o sentido e o alcance da norma.” (grifo nosso)

²⁷⁶CANOTILHO, José Joaquim Gomes e MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editoria, 1991. p. 45-46. MENDONÇA Eduardo. *A constitucionalização da política: entre o inevitável e o excessivo*. Revista da Faculdade de Direito da UERJ n° 18. edição eletrônica, 2010. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/>. Acesso em: 07/05/2014 p. 1: “Essa proeminência judicial é potencializada pela valorização dos princípios jurídicos e pelo desenvolvimento de uma dogmática não-formalista, que acaba

É oportuna também a distinção entre os sentidos das denominadas “cláusulas gerais” e “conceitos jurídicos indeterminados”. Para Karl Engisch os conceitos não se confundem. A indeterminação estaria na formulação casuística, um rol de fatos que desencadeiam consequências jurídicas; enquanto, ao contrário, poder-se-ia optar por uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos. É o que seria uma “cláusula geral”²⁷⁸.

Embora em ambos os casos seja improvável uma solução via subsunção, pode-se afirmar que nas cláusulas gerais haveria uma premeditação do legislador para que os efeitos da norma jurídica pudessem alcançar casos imprevisíveis ou ao menos de difícil previsibilidade. Na indeterminação, ao contrário, há um rol de situações previstas sobre as quais incidiria a norma. A aplicação a outros casos não previstos demanda assim maior ônus argumentativo do intérprete, a quem competirá demonstrar que de acordo com os valores subjacentes não haveria razão para que a norma em questão não se aplicasse ao caso sob exame.

Ressalta-se também que a questão de algumas normas serem mais ou menos indeterminadas é problema apenas de natureza quantitativa, pois todas em um grau maior ou menor o são. Apenas existe um maior ou menor grau de vinculação à lei, sendo raros no direito os conceitos absolutamente determinados²⁷⁹.

Sempre houve e haverá “*abertura*” para muitas interpretações possíveis a partir do texto e, com mais frequência ainda, dos enunciados jurídicos que, por serem cogentes, necessitam do exame dos fatos para a incidência do consequente da norma jurídica.

A realidade fática e jurídica é repleta de fatores subjetivos e não é de hoje que os textos contêm expressões de improvável acordo semântico. Nem mesmo o mais otimista dos intérpretes poderia afirmar que suas conclusões representam a verdade²⁸⁰. A subjetividade é

alargando a dimensão criativa inerente à interpretação jurídica e abrindo espaço para um contato mais estreito entre direito e moral também no momento da aplicação jurídica”.

²⁷⁷ A expressão “filtragem constitucional” foi empregada por Paulo Ricardo Schier para enfatizar e ilustrar a necessária irradiação das normas constitucionais para toda a ordem jurídica. SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem Constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999. p. 61-63.

²⁷⁸ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 227-228.

²⁷⁹ Ibid. p. 207-208: “[...] os juízes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e agir de um modo semelhante ao do legislador. E assim continuará a ser no futuro. Será sempre questão apenas duma maior ou menor vinculação à lei”.

²⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 46.

inerente à interpretação. Ainda que determinada expressão de um texto não possa ser caracterizada como indeterminada ou genérica, haverá possibilidades para mais de uma interpretação. As palavras são essencialmente vagas e, não raro, de sentido ambíguo²⁸¹.

De fato, sendo a linguagem um conjunto de símbolos para designar as coisas, quando a elas nos referimos surgem, já de início, dois problemas: os intérpretes não têm, obrigatoriamente, a mesma percepção do fato e nem fazem a mesma associação com os símbolos possíveis de representá-lo. É que na teoria geral dos signos, a semiótica, a linguagem corresponde a um sistema de símbolos convencionados entre emissor e receptor, através do quais são representados os fatos. Ainda que coincida no mundo fenomênico a percepção dos fatos, não necessariamente haverá um acordo entre os símbolos que os representam²⁸².

A complexidade será ainda maior na interpretação e aplicação da norma aos casos concretos, onde outros elementos serão considerados, como fatores históricos, culturais, sentimentais. Apenas para citar alguns. As interpretações dos enunciados são insuscetíveis de valorações do tipo verdadeiro ou falso²⁸³.

Acrescenta-se que o problema da interpretação na ciência jurídica ainda é mais grave em razão das consequências na aplicação da norma que se extrai do enunciado. No direito penal, por exemplo, a valoração dos fatos através das provas produzidas e, após, a identificação da norma aplicável terá como consequência a restrição da liberdade ou não.

E no Direito Tributário, a norma de incidência que provoque uma redução patrimonial sem observância da capacidade contributiva pode provocar um desequilíbrio no mercado produtivo e, dependendo da situação econômica do contribuinte, pode levá-lo mesmo à privação de um mínimo existencial.

²⁸¹ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004. p. 51: “Acabamos de advertir que todas las palabras son vagas y muchas son ambiguas (todas, al menos potencialmente ambiguas). Esta comprobación puede desatar en nosotros una comprensible rebeldía. Hasta hoy creíamos llamarlas cosas por su nombre, y venimos a saber que la relación entre nombre y cosa es asunto subjetivo y bastante vidrioso. Bien, podemos pasar este trago amargo. Pero que además no podamos estar seguros de que es lo que nosotros mismos queremos significar con cada palabra, ya es el como. Al fin de cuentas, ¿cómo podremos hablar de ellas si los nombres que usamos carecen de designación precisa, y además cualquier puede utilizarlos para referirse a cosas completamente distintas? ¿cómo podemos, entonces, ser tan ilusos de creer que podíamos comunicarnos con un instrumento tan endeble como el lenguaje?”

²⁸² GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004. p. 23.

²⁸³ GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 201-202: “Interpretación y definición, en efecto, son especies de un único género (en realidad, quizá son la misma cosa) [...] Las definiciones estipulativas, las redefiniciones y las estipulaciones en general – al no ser descriptivas – son enunciados no susceptibles de verdad o falsedad”.

De qualquer forma, uma única palavra empregada pela legislação tributária, a depender de como a conceitue o intérprete, a consequência pode representar uma vultosa dívida para o contribuinte. Veja-se, como exemplo, o caso da interpretação realizada pela fiscalização que entendeu, restritivamente, que plataforma de petróleo não se equipara a embarcação. Essa divergência quanto apenas uma única expressão resultou uma autuação de R\$ 3 bilhões para a principal empresa do país²⁸⁴. Independentemente do que se entenda ou não quanto ao mérito do conceito, fato é que ocorreu o lançamento tributário e, conseqüentemente, o contribuinte se tornou devedor desse vultoso montante.

Portanto, os agentes públicos e outros intérpretes da norma tributária devem se sentir responsáveis pela consequência da adoção desmedida do método subjuntivo. Ainda que em determinado caso se admita a subsunção como o método mais adequado, a efetivação dos valores constitucionais não pode ser ignorada pelas autoridades²⁸⁵.

Nos *hard cases* é necessária a ponderação entre os valores e interesses imanentes às normas materiais. Nos casos de normas tributárias que confirmam imunidade ou outros benefícios, por exemplo, é comum a discussão sobre a aplicação ou não da norma aos casos em que, embora teleológica e materialmente corresponda à hipótese descrita, alguma característica formal do caso, pelo método subsuntivo, faz com que a autoridade fiscal não reconheça o benefício e constitua a exigência fiscal²⁸⁶.

²⁸⁴ VALOR ECONÔMICO. Petrobras define defesa contra autuação do IR. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 04/07/2003. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “A Petrobras já definiu a defesa que deve apresentar contra a autuação fiscal de R\$ 3 bilhões relativa ao Imposto de Renda supostamente devido na remessa ao exterior de valores pagos pelo arrendamento e aluguel das plataformas de petróleo [...] A Petrobras deve alegar que a exigência da Receita é indevida porque a legislação garante tributação de IR à alíquota zero no caso de pagamentos relativos a fretes, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas “Os valores pagos pelo aluguel das plataformas de petróleo em mar aberto, portanto, ficam, na prática, livres do recolhimento do imposto”, diz o tributarista Alberto Xavier [...] A Receita exige o recolhimento do imposto por entender que a plataforma de petróleo não é embarcação. Portanto, os pagamentos de frete ou aluguel relativos a ela não estariam beneficiados com o IR de 0%. O Fisco defende que não se trata de embarcação porque a plataforma não é usada para transportar cargas ou pessoas”. IGNÁCIO, Laura. Carf mantém multa contra Petrobras. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 06/05/2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “A derrota da Petrobras é apenas mais uma relativa a afretamento. Em 2011, a Câmara Superior do Carf condenou a petroleira a pagar R\$ 4,6 bilhões por não recolhimento de 15% de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior para pagamento de afretamento de “embarcações”, realizado entre 1999 e 2002. No caso, discute-se o conceito de embarcação”.

²⁸⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian. p. 297: “Ao interpretar as leis (com vistas à solução de casos jurídicos), não pode descurar-se que nelas não se trata de um qualquer tipo de enunciados, mas de preceitos que hajam de ser seguidos, de bitolas de julgamento prescritas, em suma de normas”.

²⁸⁶ Escolhemos como exemplo a imunidade conferida pelo artigo 7º, inciso XI que desvincula da remuneração a participação nos lucros ou resultados pelos trabalhadores das empresas. O artigo 28, §9º alínea “e” item “j” da Lei nº 8.212, de 24/07/91, por sua vez, estabelece como requisito o pagamento do benefício de acordo com a lei que o regulamentou. E a Lei nº 10.101, de 19/12/2000 exige a participação dos sindicatos de trabalhadores nas negociações com a empresa; sendo que, de fato, também prevê que uma cópia do instrumento de acordo seja arquivada no sindicato participante. Assim, numa interpretação mais formalista poder-se-ia concluir que a falta

De fato, a jurisprudência dos valores torna o trabalho hermenêutico complexo e mais criativo, o que também provoca maior subjetividade. O método subsuntivo, embora proporcione maior previsibilidade ao tratamento jurídico a ser dispensado pela autoridade fiscal, tem a tendência de se afastar, com sua abordagem excessivamente simplista, da realização de valores constitucionais.

No entanto, para que a função criativa do intérprete realize os valores da justiça dentro de níveis mais aceitáveis de segurança jurídica e previsibilidade devem ser observados os parâmetros delineados pelo núcleo rígido do texto legal; do contrário, haveria considerável risco de casuísmos.

Assim, uma suposta realização da justiça à margem do direito positivado, contraditoriamente, poderá gerar injustiças pela violação do Princípio da Igualdade. Naqueles casos seguintes em que se reunissem as mesmas características relevantes poderiam se verem os interessados frustrados em seus direitos por ausência de algum elemento tido pelo legislador como desnecessários.

O Direito existe para a distribuição equitativa de justiça entre os membros da sociedade. As interpretações juridicamente desgarradas instalam a arbitrariedade, que desigualdade injustamente os contribuintes e projetam insegurança²⁸⁷.

Uma vez que adotamos métodos de interpretação e aplicação das normas tributárias para a maior realização da justiça e admitimos a existência de indeterminação e ambiguidades na legislação, torna-se necessária neste estudo uma proposta teórica de como se conciliar a

de arquivamento no sindicato afastaria a imunidade tributária. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**”. BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25/07/91. Seção 1: “Art. 28 [...] §9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [...] e) as importâncias:[...] j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada **de acordo com lei específica**”. BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 20/12/2000. Seção 1: “Art. 2º [...]§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”. (grifo nosso)

²⁸⁷ALEXYY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001, p. 114-115. Também nesse sentido a Prof^ªMisabel Abreu Machado Derzi. DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno. (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 992: “Enfim, a segurança jurídica, como base essencial do Estado de Direito, não opõe uma igualdade, muito menos à evolução do Direito. Ao contrário, complementa a justiça. A sentença do juiz, que busca encontrar a norma individual para o caso concreto, aplicando uma cláusula geral ou um princípio abstrato indeterminado, terá de encontrar a justiça do caso a caso, mas criará justas expectativas nos casos futuros que se suponham idênticos. [...] Interpretações imprevisíveis instalam a arbitrariedade, que desigualdade injustamente os contribuintes e projetam insegurança”.

jurisprudência dos valores com parâmetros seguros e previsíveis. É o que nos ocupamos no tópico seguinte. Essa parte contribui teoricamente para a proposta prática a ser apresentada no último capítulo, que sustenta a quebra do paradigma da autossuficiência do agente fiscal, como se o agir individual fosse um pressuposto de sua autoridade. A provocação dos órgãos consultivos e a sinergia com o setor de fiscalização das delegacias contribuem para a uniformização do tratamento tributário, alinhando-se com a desejada segurança jurídica.

2.2.2 A interpretação orientada a valores: limites e a relevância da jurisprudência²⁸⁸

O intérprete deve se orientar para a realização da justiça. Não se deve restringir o processo interpretativo apenas ao que seria a literalidade textual; no entanto, mesmo diante de maior elasticidade hermenêutica, o texto constitui limites ao processo de interpretação para construção da norma individual. Como consequência, não é viável ao intérprete substituir pelo seu sentido de justiça o que, opostamente, extrai-se com facilidade do texto normativo.

As interpretações que se afastam mais do sentido literal representam um risco para a segurança jurídica e a previsibilidade²⁸⁹. Diante de um conflito na aplicação de uma norma ou outra, haverá prevalência de uma, seja se afastando as demais ou lhes mitigando a incidência sobre o caso concreto.

Com efeito, as decisões mais alinhadas com a jurisprudência dos valores, do ponto de vista da fundamentação, exigem uma maior carga de justificação. Além de racional e convincentemente justificadas as escolhas, as decisões devem trazer critérios e parâmetros

²⁸⁸ Empregamos a expressão “interpretação orientada a valores” para designar o pensamento orientado à realização de valores constitucionais no âmbito da interpretação e aplicação do direito. Sem prejuízos da compreensão, também poderia tratá-la como jurisprudência dos valores. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian. p. 299-300.

²⁸⁹ BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 34, 41, 53 e 55: “No máximo, é possível visualizar uma resistência às interpretações menos literais, já que, ao se afastarem do sentido mais evidente do texto, elas podem representar um risco para a segurança jurídica e a previsibilidade [...] Sua legitimidade, portanto, não decorre de forma evidente de enunciados normativos. Em suma: com mais razão que a existente relativamente a todas as decisões judiciais, a legitimidade daquelas que se valem da técnica da ponderação depende fortemente de sua racionalidade e capacidade de justificação [...] É preciso reconhecer que a crítica resumida acima é em boa parte procedente. Não há como negar, considerando o estado atual da dogmática sobre o assunto, que, de fato, a ponderação é metodologicamente inconsistente, enseja excessiva subjetividade e não dispõe de mecanismos que previnam o arbítrio [...] E já que a necessidade de empregar a ponderação é inexorável, cabe tentar aprimorar a técnica com o objetivo de resolver as imprecisões que fundamentam as críticas”.

objetivos e controláveis. Os precedentes podem oferecer, dessa forma, os parâmetros e critérios necessários para a previsibilidade e segurança das decisões.

Deve-se considerar também que esse ônus argumentativo é maior à medida que o texto jurídico se aproximada franja marginal dos conceitos²⁹⁰. Diante da ausência de indeterminações e “cláusulas abertas” no texto legal, afastar-se da literalidade para a realização de princípios constitucionais demandaria esforços possivelmente inalcançáveis do intérprete em seu trabalho de justificação.

A teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy transpõe a mesma análise quanto às possibilidades hermenêuticas do texto legal para a classificação das normas jurídicas em princípios e regras. Os princípios jurídicos seriam *mandados de otimização*, comandos normativos que apontam para uma finalidade ou estado de coisas a ser alcançado e que admitem concretização em graus de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas²⁹¹; ao contrário das regras, que são normas binárias aplicadas segundo a lógica do “tudo ou nada”²⁹².

Assim, os princípios teriam uma dimensão de peso, sendo aplicados em maior ou menor grau conforme juízos de ponderação formulados, tendo em conta outros princípios concernentes e eventuais limitações materiais à sua concretização. Nesse sentido, seria mais grave a violação de uma regra do que de um princípio²⁹³.

Em outra análise quanto às possibilidades hermenêuticas, Riccardo Guastini classifica os argumentos empregados para tanto em *simili* (analógico) ou *a fortiori*, que justificam uma interpretação extensiva através da *ratio legis* e, ainda, de dissociação, que justificam a interpretação restritiva²⁹⁴.

Pelo argumento *a simili*, quando o antecedente p_1 resulta o consequente q_1 para a hipótese f_1 e existe outra hipótese f_2 com as mesmas características essenciais de f_1 , então a tal hipótese f_2 deve incidir a mesma consequência q_1 . E pelo argumento *a fortiori*, diante de

²⁹⁰ A expressão “franja marginal dos conceitos” foi empregada pelo Prof^o. Ricardo Lodi Ribeiro para designar os limites entre a interpretação literal e a integração do direito por outros métodos; uma espécie de núcleo rígido do texto legal. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 104.

²⁹¹ ALEXY, Robert. Sobre la estructura de los principios jurídicos. In: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003. p. 95.

²⁹² DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

²⁹³ Pode-se assim dizer que seria mais grave e, conseqüentemente, implicaria maior ônus argumentativo a violação de uma regra do que de um princípio. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 90-91.

²⁹⁴ GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 212-219.

outra hipótese f_3 , merecedora com mais razão da consequência q_1 , esta também incidirá sobre f_3 . Por outro lado, a interpretação restritiva tem base no significado *prima facie* e exclui da aplicação da norma outras hipóteses que não guardem correspondência com o sentido literal. Vê-se, portanto, que a reconhecida liberdade de criação do intérprete é relativizada por vários elementos e características presentes tanto na norma quanto no fato jurídico.

Esses limites devem ser observados pela ponderação de princípios; do contrário, haveria uma sobreposição do *ratio legis*. Melhor dizendo, a ponderação de interesses envolvidos justificaria que as valorações explicitadas em normas específicas sejam afastadas sob o argumento da prevalência de outros valores mais genéricos.

As valorações realizadas pelo intérprete não devem sobrepor as escolhas feitas pelo legislador, a quem se confiou a representação democrática. Nesses parâmetros residem os limites da interpretação. As decisões com fundamento exclusivamente em princípios são arbitrárias ainda que tenham por finalidade uma suposta promoção da justiça.

Também em objeção à teoria de Alexy, Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero sustentam que as regras são como elementos restritivos do complexo processo de argumentação e os princípios, enquanto premissas utilizadas nos argumentos práticos têm menos força que as regras, pois são menos conclusivos; no entanto, pela generalidade de seus enunciados alcançam um maior número de casos²⁹⁵.

Nesse mesmo sentido, para Cláudio Michelin não haveria *standards* de racionalidade para orientar a ponderação, que acabaria sendo operada de forma arbitrária. Quando objetos físicos são medidos, adota-se uma escala de valores para mensurá-los, do que resulta uma comparação com outros objetos no universo de coisas. De outra forma, quando se realiza a ponderação não se sabe qual medida comum a partir da qual os princípios possam ser medidos. Talvez uma concepção de dignidade da pessoa humana ou uma concepção de

²⁹⁵ ATIENZA, Manuel. MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho – teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004. p. 45.

justiça²⁹⁶. Para a argumentação jurídica seria irrelevante a classificação das normas em princípios e regras. O que importaria seria a coerência na fundamentação²⁹⁷.

Também é oportuna a crítica sobre a existência de escalas de valores e direitos *prima facie*. Em sua construção prevaleceriam os pontos de vista de cada pessoa. A importância de um interesse ou direito varia de acordo com as circunstâncias. Diante de um conflito, deve-se estudar a situação detidamente até formarmos uma opinião razoavelmente segura para decidirmos²⁹⁸.

Não se nega o valor da ponderação de princípios como técnica para a jurisprudência dos valores, para o preenchimento da pauta de valoração na construção da livre convicção do intérprete e julgador. O problema, como salientado antes, está apenas em um eventual emprego da ponderação sem parâmetros racionais e previsíveis, o que aumentaria a subjetividade da atividade de interpretação.

No âmbito do Direito Tributário, sem se fazer acompanhar da fundamentação racional que a técnica exige, a ponderação poderia ser um oportuno atalho para um contencioso administrativo sempre em déficit com seu acervo de processos²⁹⁹. De fato, a insegurança teria repercussão negativa para o planejamento da vida econômica dos contribuintes. O desconhecimento do tratamento jurídico à organização dos negócios inibe investimentos e prejudica a eficiência do setor produtivo nacional.

Dessas nossas considerações, defende-se que se por um lado o formalismo não apresenta soluções para a realização de valores que hoje são reclamados com mais intensidade

²⁹⁶MICHELON, Claudio. Princípios e coerência na argumentação jurídica. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 271-277: “*Mas qual concepção? O apelo a fórmulas como “a concepção consagrada na constituição é, em si mesma, um tema altamente controvertido (qual dignidade deve ser atribuída à vida dos embriões humanos? O que seria justo, uma ênfase maior na liberdade de fazer o que se quer com a sua propriedade, ou a imposição de deveres sociais aos proprietários de certos tipos de bens?)[...] Em outras palavras, qual característica da argumentação jurídica a tornaria mais eficaz em identificar essa forma de vida humana mais digna ou a distribuição de bens mais justas.*”

²⁹⁷ Ibid. p. 266: “*Deixemos de lado por um momento a questão da existência de diferentes tipos de normas jurídicas. Pensemos em cânones argumentativos ou, mais precisamente, em um dos cânones argumentativos: o argumento fundado na coerência.*”

²⁹⁸ MENDONCA, Daniel. *Los derechos en juego – conflicto y balance de derechos*. Madrid: Editorial Tecnos, 2003. p. 55, 67.

²⁹⁹ A possibilidade de a ponderação ser empregada como atalho para uma produção massificada de decisões foi apontada pelo Prof ° Carlos Ari Vieira Sundfeld. SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 295: “*Um sistema jurídico não é mau nem bom pelo fato de, em seus processos, princípios serem usados com muita frequência. O problema não está neles, mas na comodidade que podem oferecer para os expertos e para os preguiçosos.*” Outra observação é que empregamos a expressão “contencioso administrativo” apenas pelo fato de que assim se tem referido aos órgãos que participam do processo administrativo tributário, o que não significa a aceitação da idéia de litígio entre a administração tributária e o contribuinte.

pelas sociedades; por outro, as decisões que ignoram o sentido textual das regras jurídicas para prevalência da ponderação podem incorrer em casuísmos e fragilizarem a segurança jurídica³⁰⁰.

Com efeito, nas decisões, ora estará o julgador orientado por critérios objetivos, ora entregue à bússola de sua concepção pessoal. E, sendo um homem entre os homens, estará sensível aos argumentos persuasivos das partes, da argumentação racional, o que tende à produção de uma decisão mais real, humana e mais convincente do que aquela orientada exclusivamente por princípios e regras abstratas³⁰¹.

Evidencia-se, assim, a jurisprudência como um importante instrumento para se operar a racionalidade prática sem se desorientar da realização dos valores constitucionais. As soluções no caso concreto dificilmente são estanques ao caso examinado. Ao contrário, a tendência é que sirvam de pauta para as decisões futuras e, como tais, constituem mecanismos de previsão jurídica e estabilidade.

A possibilidade de decisões irracionais e exclusivamente subjetivas em uma ponderação diminui na proporção em que se aumenta o respeito aos precedentes. Quando há uma coerente consolidação jurisprudencial, há grande ônus argumentativo para que esse histórico seja contrariado³⁰².

De fato, cada interpretação e aplicação da norma ao caso concreto é uma contribuição para os casos futuros. É um precedente que agrega valor ao Direito. A doutrina e a jurisprudência é que dão dinâmica ao nosso sistema jurídico, com elas se ganha força para a realização da justiça. E, com ela, preserva-se outro elemento do sistema: a segurança jurídica. Não é deliberadamente que se promove a justiça, mas percorrendo as trilhas já traçadas. A solução de um caso em particular não é o fim, mas o começo de um novo caminho, quando a nova interpretação propagará no mundo dos fatos. São os fundamentos construídos por

³⁰⁰ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência” In: *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 192-196.

³⁰¹ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10ª Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008. p. 248 e 253.

³⁰² SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 376-378: “*Nesse sentido, a possibilidade de decisões irracionais e exclusivamente subjetivas em um sopesamento diminui na proporção em que se aumenta o respeito a precedentes. Não é algo diferente que Alexy quer dizer quando afirma, por exemplo, que as normas de direitos fundamentais – os chamados princípios – não decorrem simplesmente do texto dos artigos de uma constituição. Essas normas decorrem também de décadas de jurisprudência de um tribunal constitucional [...] parece-me possível afirmar que não existe objetividade absoluta e demonstrável, mas que existe, sim, a possibilidade de uma objetividade em um sentido mais fraco. Essa “objetividade possível” depende, a meu ver, da conjugação dos três aspectos que tentei brevemente analisar aqui: o metodológico, o teórico e o institucional*”.

elementos conhecidos e verificáveis que alicerçam as decisões jurídicas. Respeitá-los é essencial para a estabilidade do sistema.

2.2.3 A interpretação e aplicação da norma jurídica como ato decisório da autoridade

Vimos que o desacordo semântico é comum nos textos legais. Respeitados os limites balizados pela literalidade em seu núcleo mais rígido, o intérprete deve se orientar para a realização dos valores constitucionais. A interpretação orientada a valores deve ser acompanhada de fundamentação racional. Para tanto, a jurisprudência confere mais segurança para as decisões tomadas com o emprego da ponderação e outros métodos sistêmicos; embora, ainda assim, seja improvável que as decisões estejam livres de experiências e convicções pessoais do julgador.

Na aplicação do Direito o intérprete-julgador é guiado por valorações que o conduzem a um ato de vontade, de decisão. Isso porque as normas jurídicas são aplicadas aos fatos da vida, à vida real, em sua complexidade natural e com sua dinâmica do imprevisível. E o intérprete-julgador pertence a essa mesma realidade, que o influenciará em sua livre convicção³⁰³.

De fato, na interpretação e aplicação do Direito também são incorporados sentimentos, frustrações, crenças, visões de mundo e as experiências de vida do intérprete. Portanto, a imparcialidade do juiz será sempre relativa³⁰⁴.

A escolha da autoridade é um problema de política do direito, um ato voluntário, um juízo de vontade. Qualquer atividade cognitiva do órgão aplicador do direito não compreenderá apenas um conhecimento do direito, mas também normas de moral, justiça ou outros interesses do Estado. Sempre haveria um ato de vontade na interpretação, combinado

³⁰³ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. Recife: Imprensa Oficial, 1947. p. 13: “A realidade é sempre mais rica em determinação que seu correspondente conceito, e este mais pobre que a intuição dessa realidade. Da multiplicidade de coisas, fenômenos, propriedades, atributos, relações, o conceito escolhe alguns. Tem ele função seletiva do real”.

³⁰⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 415: “*Que ao juiz resta, de quando em vez, uma margem de livre apreciação, adentro da qual só a sua convicção pessoal do que é correto vem a decidir, parece, contudo, um “resíduo incômodo” só a quem seja capaz de acreditar na racionalização sem resquícios de todos os fenômenos da vida e, com isto, no afastamento definitivo da personalidade criadora*”. Nesse sentido, o institucionalismo reconhece que não existe a desejada ampla liberdade de convicção. Todo indivíduo possui sua escala de valores, sentimentos e interesses. GOODIN, Robert. *Las instituciones y sudiseño*. In: GOODIN, Robert. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p. 30-34.

com um elemento jurídico-cognitivo na determinação dos limites possíveis dessa interpretação³⁰⁵.

A autoridade julgadora não se limita ao ato cognitivo de descoberta dos valores subjacentes às normas que inspiraram a atividade legislativa, em uma postura completamente descritiva e estática. Ao contrário, sua atividade é operativa. Constrói a norma individual, em concreto, de acordo com todas as características do fato jurídico que, aliás, nunca será idêntico a outro, será sempre único. Cada fato, cada norma.

Não se deve esquecer que o direito se insere no campo das ciências sociais e procura moldar a vida de acordo com suas normas, que não são reveladas, mas criadas por decisões e escolhas políticas³⁰⁶. O problema da interpretação não está resolvido com as valorações feitas pelo legislador na construção da norma geral, mas constituem os limites da livre convicção, dentro das quais o intérprete-julgador construirá a norma individual aplicada ao fato concreto.

Portanto, podemos assim identificar dois tipos de interpretação. De acordo com as características do intérprete temos as interpretações-conhecimento e as interpretações-decisão. Na primeira, imagina-se um intérprete teórico completamente desinteressado, limitado a descrever de que modo se entenderia uma expressão empregada pelo legislador, ou deduzir de que modo o legislador teria entendido essa expressão ou, ainda, a descrever de que modo tem sido ou será interpretada a expressão pelos juízes e juristas. Nas interpretações-decisão, ao contrário, atribui-se determinado significado a uma expressão com preferência sobre os outros. É este último o método da interpretação judicial³⁰⁷.

³⁰⁵KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 393-395: “Através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicados do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica. A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria o Direito”. HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 283: “No entanto a idéia de que o veredicto judicial decorreria, inequivocadamente, da norma codificada foi, entretanto, superada. Ela deu lugar ao reconhecimento de que o juiz cria direito”.

³⁰⁶BARROSO, Luis Roberto. *Constituição, Democracia e Supremacia Judicial. Direito e Política no Brasil Contemporâneo*. Revista de Direito do Estado. Ano 4 n° 16. Rio de Janeiro: Renovar, out/dez 2009. p. 22: “[...] Mas é intuitiva a distinção a ser feita em relação as ciências da natureza. Essas últimas são domínios que lidam com fenômenos que se ordenam independentemente da vontade humana, seja o legislador, o público em geral ou o intérprete [...] E as normas não são reveladas, mas, sim, criadas por decisões e escolhas políticas, tendo em vista determinadas circunstâncias e visando determinados fins. E, por terem caráter prospectivo, precisarão ser interpretadas no futuro, tendo em conta fatos e casos concretos”.

³⁰⁷ GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203. Entendemos que as considerações e conclusões também se aplicam às autoridades da administração tributária com competência para a interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Com efeito, a aplicação da norma jurídica se torna um ato de vontade do intérprete. É o que acontece, no âmbito do direito tributário, com a decisão da autoridade fiscal quando realiza o lançamento de ofício. Dentre outras possibilidades conferidas pela legislação, ele entende que o fato gerador da obrigação tributária ocorreu, escolhe o método para a apuração do tributo e constitui o crédito.

2.2.4 A aplicação dos precedentes no âmbito da administração tributária

Algumas recentes alterações das normas processuais do processo administrativo tributário no âmbito federal contemplaram nossas conclusões. Os órgãos que dele participam foram orientados a seguir a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. A finalidade é a redução da duração dos processos administrativos, o que atende ao artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal³⁰⁸, o que conferencialidade e segurança jurídica, já que sempre prevalecerá o entendimento das instâncias judiciais.

Uma das primeiras iniciativas nesse sentido foi a previsão no regimento interno dos conselhos de contribuintes do Ministério da Fazenda de exceções à regra de observância rígida dos dispositivos de lei ou regulamento³⁰⁹. Posteriormente, a possibilidade de observância da jurisprudência do STF e as demais hipóteses foram reconhecidas por lei. A Lei nº 11.941, de 27/05/2009 alterou o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 para que as decisões plenárias definitivas do STF fossem adotadas pelos órgãos que participam do processo administrativo tributário³¹⁰.

³⁰⁸BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 5º [...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

³⁰⁹BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Diário Oficial da União – DOU de 26/06/2007. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais: “Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993”.

³¹⁰BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica

Em seguida, no novo regimento interno, já com os conselhos de contribuintes unificados em um Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ampliaram-se as hipóteses de observância dos precedentes, os conselheiros ficaram obrigados a observar o entendimento do STF em matéria reconhecida como de repercussão geral ou, no âmbito do STJ, as matérias decididas na forma de recurso repetitivo³¹¹.

Recentemente, a Lei nº 12.844, de 19/07/2013 promoveu alterações na Lei nº 10.522, de 19/07/2002 para, novamente, estender a toda a administração tributária a mesma norma no regimento interno do CARF. Inclusive, a lei determinou que a Secretaria da Receita Federal do Brasil deixasse de constituir créditos tributários nessas mesmas hipóteses³¹².

Constata-se, com essa evolução das instâncias administrativas, que há uma tendência em tornar o procedimento de constituição e revisão do crédito tributário mais eficiente através da uniformização da interpretação e aplicação das normas. Para tanto, para se minimizar os

vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) [...] § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

³¹¹BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências: “Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

³¹²BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 22/07/2002. Seção 1: “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: [...] II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)[...] IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) § 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)”.

riscos da insegurança, preferiu-se a estabilidade do sistema pela observância da jurisprudência dos nossos tribunais superiores.

2.3 O lançamento como ato decisório da autoridade fiscal e seus reflexos para os contribuintes

Nosso estudo sobre a função criativa do intérprete-julgador aplica-se, perfeitamente, às autoridades administrativas competentes para a constituição dos créditos tributários³¹³. A verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária não se resolverá sempre com a subsunção³¹⁴. Para a incidência tributária sobre o fato econômico ou para deixá-lo fora de seu alcance, o intérprete necessita, muitas vezes, percorrer um caminho mais longo, o da interpretação sistemática³¹⁵.

Diante da abertura para uma compreensão mais ampla dos valores subjacentes às normas, a realização do lançamento tributário se torna um juízo de vontade. Em sua atividade de interpretação, a autoridade fiscal também será influenciada por fatores extrajurídicos, como sua visão de mundo, cultura, experiências e frustrações.

A autoridade, de fato, não se limita a uma postura completamente descritiva e estática, como se houvesse uma única solução possível para os problemas que envolvem a constituição do crédito. Ao contrário, sua atividade é dinâmica e operativa. Ele entende que o fato econômico gera obrigação tributária, escolhe o método para a apuração do tributo, constitui o crédito e aplica a penalidade pelo critério que compreende ser o mais adequado.

De acordo com as escolhas feitas no decurso do procedimento fiscal, com a valoração das provas e sua interpretação, a autoridade decidirá pelo lançamento tributário ou de que forma o crédito será constituído. E nos casos de presunções de ocorrência dos fatos

³¹³COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 252: “*O que se pretende, a partir do notável Hans Kelsen e os novos positivistas, é descobrir no lançamento um efeito de criação jurídica, ou ainda melhor, de gênese tributária*”.

³¹⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2010. p. 337-338.

³¹⁵O método sistemático não é apenas lógico-dedutivo como a subsunção, pois possui uma dimensão valorativa, visa compreender a norma dentro do sistema jurídico, que é aberto, direcionado para os valores, especialmente justiça e segurança. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 157-160. TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2010. p. 344.

geradores³¹⁶, desconsideração dos negócios jurídicos³¹⁷ e arbitramento de bases de cálculo é que, ainda mais, prevalecerá a dimensão subjetiva do lançamento tributário.

Infelizmente, mesmo nos dias atuais ainda é comum restringir o procedimento fiscal a uma atividade de aplicação direta da lei, negando-lhe a função interpretativa. Fala-se sempre que o lançamento resulta de um procedimento de aplicação da lei ao caso concreto³¹⁸, quando o certo seria de “interpretação e aplicação”.

Por todas nossas considerações, adotamos que o lançamento é um ato-decisão. A constitucionalização do direito tornou a interpretação e aplicação das normas tributárias uma atividade complexa com ampla margem de discricionariedade³¹⁹. Nesse sentido, chegando à mesma conclusão, Alberto Xavier parte da processualização dos procedimentos administrativos, o que ele chama de “jurisdicionalização”, caracterizada pela participação dos contribuintes através do contraditório para a revelação da verdade material³²⁰.

Para a finalidade de nosso trabalho, a justificar a oportunidade do contraditório antes do lançamento de ofício, ainda resta a demonstração que, independentemente do direito de discutir a validade e legitimidade do crédito ao longo de um processo administrativo tributário, o contribuinte atuado sofre reflexos imediatos pela sua condição de devedor, mesmo que o crédito em si permaneça com a exigibilidade suspensa até a decisão definitiva. Assim vejamos.

³¹⁶ OLIVEIRA, André Felix Riccota de. *Quebra de sigilo e omissão de receita*. Jornal Valor Econômico. São Paulo, 25/06/2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 08/05/2014: “O arbitramento e as presunções deveriam ser o último recurso a ser adotado pela fiscalização, ao ter conhecimento da origem das receitas, lembrando que essa modalidade de tributação é excepcional e deve ser aplicada somente quando esgotadas, de fato, as possibilidades de apuração do lucro da contribuinte”.

³¹⁷BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

³¹⁸NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 104: “Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal”. KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 24: “O agente administrativo está sob a ordem da lei material tributária. Além disso, ele deve submeter-se a normas de cunho procedimental, dando cumprimento a todas as exigências formais essenciais para dar validade ao procedimento. Portanto, não há de se falar em processo nesta fase”.

³¹⁹ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122, nov. 2005. São Paulo: Dialética, 2005. p. 91, 99: “A insegurança também é notória no campo fiscal, sendo decorrência de três razões principais: a complexidade da legislação, a revisão de antigos dogmas, como a ilusão de segurança absoluta na lei; e a inevitável presença de conceitos indeterminados nos textos das leis fiscais. [...] é possível que a Fazenda, ao interpretar determinada lei, crie a norma “A”, enquanto o contribuinte, após passar pelo mesmo processo, crie a norma “B”, sendo ambas passíveis de justificação [...]”.

³²⁰XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 190.

Após o lançamento de ofício, quando o contribuinte recebe o auto de infração, lhe é oportunizado o direito de discutir a validade e legitimidade do crédito que, a partir de então, torna-o devedor. De fato, dispõe da garantia constitucional de exercício do contraditório com todos os meios admitidos para a produção de prova. Com a impugnação ao lançamento a exigibilidade do crédito permanece suspensa em todas as instâncias administrativas³²¹.

Acontece que ao longo do tempo algumas alterações no processo administrativo tributário criaram restrições patrimoniais ao contribuinte autuado independentemente da suspensão da cobrança do crédito constituído. Elas visavam principalmente conferir maiores garantias à fazenda pública de que a cobrança não seria frustrada ao final do processo de revisão. É que os órgãos de revisão não conseguiram acompanhar uma demanda sempre crescente de autuações pela fiscalização. A duração do processo se tornava longa e quando chegava a época da cobrança a capacidade econômica e patrimonial do contribuinte não era a mesma.

Uma delas já fora julgada inconstitucional pelo STF na ADIn nº 1.976-7, em 18/05/2007³²², que consistia na exigência de oferecimento de garantia para a interposição do recurso voluntário³²³. Sendo que no caso das contribuições sociais previdenciárias ainda era mais onerosa, exigia-se depósito em dinheiro³²⁴.

Atualmente, os contribuintes não se sujeitam mais ao ônus do oferecimento de garantia para se defender dos lançamentos tributários. Contudo, eles ainda sofrem reflexos negativos imediatos à constituição do crédito. Esses reflexos podem ser constatados nas relações da empresa com fornecedores, clientes, acionistas e com o público em geral. Não se sabem os riscos quanto a débito fiscal para a saúde financeira do contribuinte.

³²¹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*”

³²²BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADIn nº 1.976. Diária da Justiça, Poder Judiciário, Brasília, DF, 18/05/2007.

³²³BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 33. *Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão [...] §2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) (Vide Adin nº 1.976-7)*”.

³²⁴BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25/07/91. Seção 1: “Art. 126 [...] §1º *Em se tratando de processo que tenha por objeto a discussão de crédito previdenciário, o recurso de que trata este artigo somente terá seguimento se o recorrente, pessoa jurídica ou sócio desta, instruí-lo com prova de depósito, em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, de valor correspondente a trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*”.

Inclusive recentemente temos presenciado os meios de comunicação noticiarem autuações sofridas pelas principais empresas do país³²⁵. Hoje, com a transparência, publicidade e o acesso a informação, todos os fatos relevantes tornam-se de conhecimento público. A condição de devedora perante a Receita Federal tem reflexos na imagem da empresa e podem inibir novos investimentos.

Com efeito, existe uma repercussão negativa no valor de mercado da sociedade anônima de capital aberto. É que as autuações milionárias são consideradas fatos relevantes pela Comissão de Valores Mobiliários, o que as obriga à divulgação imediata ao público, com

³²⁵NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FGV-SP. Caso Itaú: Enfoque punitivo da Receita gera dívidas impagáveis. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 22/08/2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br>. Acesso em: 08/04/2014: “Na última semana, o mercado foi abalado pela notícia de que o maior banco privado do país foi autuado pela Receita Federal do Brasil (RFB) a pagar R\$ 18,7 bilhões referentes a impostos e contribuições que a instituição teria deixado de recolher em operação de fusão em 2008. O valor cobrado pela RFB supera o lucro líquido obtido pelo banco no ano passado, que foi de R\$ 13,5 bilhões [...] A notícia da autuação bilionária impactou negativamente o preço das ações da empresa, na contramão da Bovespa, que fechou a semana em alta. A RFB se negou a comentar a autuação porque as informações do caso estariam protegidas por sigilo fiscal”. RESENDE, Thiago. Julgamento da Vale no STJ é adiado depois de dois votos. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 27/11/2013. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “A disputa bilionária entre a Vale e a Receita Federal está empatada. Ontem, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) começou a julgar o processo que discute uma cobrança fiscal de aproximadamente R\$ 30 bilhões relativa à tributação do lucro de controladas no exterior. Mas a decisão foi adiada por um pedido de vista”. RESENDE, Thiago. Conselho mantém multa contra Petrobras. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 12/09/2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “A Petrobras perdeu na esfera administrativa um julgamento em que se defendia de uma cobrança bilionária da Receita Federal. O Valor apurou que o processo envolve uma autuação em torno de R\$ 3 bilhões, incluindo multa e juros. O caso foi analisado ontem pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) - tribunal administrativo onde os contribuintes discutem autuações fiscais. A decisão foi por voto de desempate e ainda cabe recurso na própria Corte”. E até mesmo as ações da própria BOVESPA sofreram perdas. MANDL, Carolina e TORRES, Fernando. Receita multa BM&FBovespa em R\$ 410 milhões. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 01/12/2010. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “Diante da notícia, as ações da BM&FBovespa caíram 3,5% ontem, cotadas a R\$ 13,05. Foi a terceira maior queda do pregão da terça-feira. O Ibovespa fechou o dia praticamente estável, com uma variação negativa de 0,3%”. RAGAZZI, Ana Paula e TORRES, Fernando. Carf divulga acórdão sobre multa à BM&FBovespa. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 11/04/2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) divulgou na segunda-feira acórdão da decisão, proferida em 5 de dezembro de 2013, em que negou recurso apresentado pela BM&FBovespa por conta de auto de infração em que a Receita Federal questiona a amortização, para fins fiscais, do ágio gerado quando da incorporação de ações da Bovespa Holding S.A. [...] A BM&FBovespa reafirmou que, de acordo com a opinião de seus advogados, o risco de perda associado a esse procedimento fiscal é remoto. A companhia não faz provisão no balanço para a causa. [...] A divulgação do acórdão reacendeu o ruído sobre a autuação sofrida pela bolsa em 2010, no valor de R\$ 410 milhões. No pregão de ontem, as ações da companhia fecharam em queda de 2,39%, a R\$ 11,44, enquanto o Ibovespa recuou 0,11%. Ao longo dos negócios, os papéis chegaram a cair quase 3%”. Outro caso interessante teve como autuado o Município de São Paulo. Embora a Delegacia da Receita Federal de Julgamento tenha julgado o lançamento improcedente, uma das turmas do CARF deu provimento ao recurso de ofício. Os créditos tributários superam R\$ 5 bilhões e ainda serão analisados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 19311.720479/2011-80. Acórdão nº 2302-003.083 (Data da Sessão: 19/03/2014). Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 05/06/2014.

finalidade de orientá-los em suas decisões de compra e venda de ações³²⁶. E, de fato, as autuações fiscais têm resultado desvalorização no mercado de ações³²⁷.

Com essa preocupação, analistas do mercado de ações orientam os investidores para a cautela que devem ter na compra de ações de empresas que sofreram autuações fiscais. Isso demonstra o reflexo negativo para os investimentos³²⁸.

Os administradores e empregados também sofrem restrições em seu direito de participação nos lucros. A Constituição Federal abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral a serviço da empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador prevê a participação nos lucros ou resultados³²⁹.

³²⁶BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/12/1976. Seção 1: “Art. 157 [...] §4º Os administradores da companhia aberta são obrigados a comunicar imediatamente à bolsa de valores e a divulgar pela imprensa qualquer deliberação da assembleia-geral ou dos órgãos de administração da companhia, ou fato relevante ocorrido nos seus negócios, que possa influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia”. BRASIL. Instrução CVM nº 358, de 03/01/2002: “Art. 2º - Considera-se relevante, para os efeitos desta Instrução, qualquer decisão de acionista controlador, deliberação da assembleia geral ou dos órgãos de administração da companhia aberta, ou qualquer outro ato ou fato de caráter político-administrativo, técnico, negocial ou econômico-financeiro ocorrido ou relacionado aos seus negócios que possa influir de modo ponderável: I - na cotação dos valores mobiliários de emissão da companhia aberta ou a eles referenciados; [...]”

³²⁷Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-SP. Caso Itaú: Enfoque punitivo da Receita gera dívidas impagáveis. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 22/08/2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br>. Acesso em: 08/04/2014: “Na última semana, o mercado foi abalado pela notícia de que o maior banco privado do país foi autuado pela Receita Federal do Brasil (RFB) a pagar R\$ 18,7 bilhões referentes a impostos e contribuições que a instituição teria deixado de recolher em operação de fusão em 2008. O valor cobrado pela RFB supera o lucro líquido obtido pelo banco no ano passado, que foi de R\$ 13,5 bilhões [...] A notícia da autuação bilionária impactou negativamente o preço das ações da empresa, na contramão da Bovespa, que fechou a semana em alta. A RFB se negou a comentar a autuação porque as informações do caso estariam protegidas por sigilo fiscal”. OTONI, Luciana. Julgamento de processos tributários da Gerdau no Carf é adiado para março. *Estadão: Caderno Economia e Negócios*. São Paulo, 08/04/2014. Disponível em: <http://www.estadao.com.br>. Acesso em: 08/04/2014: “Os processos se referem a impostos, contestados pela empresa, que teriam sido gerados durante uma reorganização societária no começo dos anos 2000. Os casos envolvem cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social por Lucro Líquido (CSLL)[...]O julgamento está em análise na Câmara Superior do órgão, após a Gerdau ter obtido ganho de causa nas câmaras inferiores[...]Na Bovespa, a ação da Gerdau fechou em baixa de 0,12 por cento, enquanto o Ibovespa subiu 0,29 por cento”.

³²⁸ROCHA, André. Manual contra o desespero. *Jornal Valor Econômico: Valor Investe*. São Paulo, 13/08/2012. Disponível em: <http://www.valor.com.br>. Acesso em: 07/05/2014: “3) Há notícias sobre autuações de empresas na área tributária ou cível. Nesse momento, alguns pontos devem ser observados: (i) comparar a possível perda tributária ou cível com o valor de mercado da companhia. Quanto menor essa relação, menor deverá ser o impacto dessa notícia sobre o preço da ação; (ii) a perda já foi provisionada? Se sim, não haverá impacto sobre o lucro, apenas sobre o caixa, o que tende a minimizar a queda da ação; (iii) além da provisão, há depósito judicial? Se sim, nem impacto sobre o caixa haverá. Nesse caso, a questão deverá ter efeito neutro sobre o desempenho da ação e (iv) qual órgão foi responsável pela autuação? Se ainda estiver na fase administrativa, a companhia poderá buscar seus direitos no sistema judiciário que pode ter um entendimento diferente da esfera administrativa. E mesmo uma decisão contrária em primeira instância no Poder Judiciário permite à companhia a recorrer a pelo menos mais duas esferas superiores com o intuito de alterar a decisão preliminar. Logo, saber em qual nível se encontra o processo é fundamental para avaliar o efeito sobre a ação”.

³²⁹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

Assim, a Lei nº 10.101, de 19/12/2000 veio regulamentar a participação nos lucros ou resultados. Alguns dos critérios a serem estabelecidos como metas para o direito à participação nos lucros ou resultados são: resultado, lucratividade e produtividade. Uma vez alcançadas as metas e cumpridos os demais requisitos da lei, a empresa destinará aos empregados uma parcela de seu lucro. Acontece que periodicamente a parcela a ser distribuída é revista de acordo com vários fatores, dentre os quais as expectativas de resultados da empresa de acordo com as contingências previsíveis³³⁰.

As autuações fiscais representam uma dessas contingências. O valor do crédito tributário é lançado contabilmente como despesa do exercício do lançamento tributário, tendo como contrapartida uma conta contábil do passivo de provisão para contingências fiscais³³¹. É uma despesa que provoca redução no resultado e, conseqüentemente, repercute negativamente para a fixação da parcela destinada à participação dos empregados nos lucros e, com relação aos acionistas, reduz a distribuição de dividendos³³².

E mesmo quando ainda não tenha a fiscalização realizado o lançamento tributário, mas seja do conhecimento da empresa um entendimento da administração tributária que lhe seja desfavorável, poderá por precaução constituir uma reserva para contingências fiscais. Essa parcela segregada dos lucros não é distribuída aos sócios como dividendos, a fim de minimizarem perdas futuras prováveis que reduzirão os lucros³³³.

Outra restrição ao direito patrimonial do contribuinte advém do “arrolamento de bens e direitos”. É uma medida de defesa do crédito tributário, com exigibilidade suspensa ou não, quando seu valor é superior a trinta por cento do patrimônio conhecido. Com o registro no órgão competente, a alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos arrolados pela fiscalização fica condicionada à autorização da administração tributária. O descumprimento

³³⁰ BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 20/12/2000. Seção 1: “§1º *Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*”.

³³¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 405-405, 420.

³³² Ibid. p. 435.

³³³ Ibid. p. 433, 563. BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/12/1976. Seção 1: “Art. 195. *A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado*”.

da exigência faz presumir a intenção de frustrar a execução do crédito e, por consequência, justifica o bloqueio dos bens do contribuinte através de uma medida cautelar fiscal.

A medida cautelar fiscal foi criada pela Lei nº 8.397, de 06/01/1992 e representa mais um reflexo do lançamento, já que a medida pode ser instaurada imediatamente à constituição do crédito, independentemente da suspensão da exigibilidade. Ela se justifica para os casos em que o legislador vislumbra a possibilidade de frustração da cobrança do crédito tributário por insolvência do devedor ou fraude à execução e, como garantia, tornam-se indisponíveis os bens do contribuinte necessários para a satisfação do crédito³³⁴.

Alguns desses casos delimitam as hipóteses justificadoras da medida cautelar fiscal com imprecisão e generalidade, o que acaba tornando um procedimento que seria excepcional aplicável a inúmeras situações concretas verificadas pela autoridade fiscal. É subjetivo, por exemplo, identificar com precisão uma dívida contraída pelo contribuinte que esteja comprometendo seu patrimônio. E, pior ainda, é a hipótese descrita no inciso IX do mesmo artigo 2º: “IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”. Essa última hipótese da lei, como se vê, pela sua generalidade se mostra incompatível com o princípio da legalidade ou, mais precisamente, com a tipicidade³³⁵.

³³⁴BRASIL. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/01/1992. Seção 1: “Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea “b”, e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário. Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: [...] IV - contrair ou tentar contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; [...] VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; [...] IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. [...] Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. §1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo: [...] Art. 12. [...] Parágrafo único. Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário”.

³³⁵ Não é exagero dizer que a referida hipótese legal restritiva de direitos do contribuinte que guarda muito semelhança com as normas disciplinares genéricas como, por exemplo, aquela contida no artigo 13 do Regulamento Disciplinar do Exército. BRASIL. Decreto nº 90.608, de 04 de dezembro de 1984. Regulamento Disciplinar do Exército. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 05/12/1984. Seção 1: “Art. 13 - São transgressões disciplinares: 1) Todas as ações ou omissões contrárias à disciplina militar especificadas no Anexo I ao presente Regulamento; 2) Todas as ações ou omissões, não especificadas na relação de transgressões do anexo acima citado, nem qualificadas como crime nas leis penais brasileiras, que afetem a honra pessoal, o pundonor militar, o decoro da classe e outras prescrições estabelecidas no Estatuto dos Militares, leis e regulamentos, bem como aquelas praticadas contra normas e ordens de serviço emanadas de autoridade competente”. Recentemente, a norma disciplinar genérica foi revogada pelo novo Regulamento Disciplinar do Exército, aprovado pelo Decreto nº 4.346, de 26/08/2002. As normas penais genéricas também fizeram história nos regimes fascista, nacional-socialista e soviético. ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*. Parte Geral. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 317-322.

Para a medida cautelar fiscal, com exceção das hipóteses nos incisos V, alínea "b", e VII, é necessária a prévia constituição do crédito pela autoridade. E considerando que todo e qualquer ato que dificulte a satisfação do crédito justifica o procedimento, pode-se dizer que a constituição do crédito provoca esse reflexo negativo para a vida econômica dos contribuintes, uma provável possibilidade de ver seus bens indisponíveis.

Por fim, também não se pode desprezar o custo de transação. Embora a defesa técnica não seja uma exigência legal no processo administrativo tributário, na prática poucos são os contribuintes que não se fazem representar por advogado. É que as questões discutidas são muito complexas para que o próprio autuado argumente juridicamente. A autodefesa não alcançaria a mesma profundidade do trabalho técnico desempenhado pelos tributaristas.

Essa necessidade de contratação, contudo, representa um custo para o contribuinte. Ainda que ao final do processo o contribuinte obtenha êxito com a improcedência da autuação, os honorários pagos representaram mais um reflexo do lançamento tributário, o que reforça nossa tese.

Não se está aqui duvidando do relevante papel institucional das administrações tributárias e da reconhecida competência com que o exerce. Apenas se chama atenção para os reflexos que decorrem imediatamente das autuações fiscais, o que justificaria a abertura do procedimento fiscal para que a participação do contribuinte seja mais efetiva no sentido de apresentar antes do lançamento tributário suas considerações sobre as interpretações jurídicas e a valoração das provas³³⁶. É imperiosa a oportunidade ao contraditório.

2.4 Síntese conclusiva

Experimentamos transformações em todas as áreas do conhecimento: social, econômica, política, tecnológica e mesmo cultural. As relações entre as pessoas se tornaram muito complexas. O Direito, em seu papel institucional, tenta a todo tempo discipliná-las. Busca-se através de leis e regulamentos apreender os fenômenos através de conceitos jurídicos. O resultado é quase sempre incipiente. Os textos, com suas expressões linguísticas, embora decifrados por todos, não são suficientes para um acordo semântico. Isso se deve, em

³³⁶ No âmbito da comunidade européia, a Carta dos Direitos Fundamentais da União reforça os direitos atinentes aos processos administrativos para garantir que o interessado seja ouvido antes de uma medida individual que, em qualquer grau, lhe seja desfavorável. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 153.

parte, à dificuldade em se traduzirem em palavras valores que até então estavam distantes das pautas de reivindicações sociais.

Esses novos valores e interesses entram em conflito entre si e exige-se do intérprete-aplicador do direito as soluções individuais a cada caso. Diante da vagueza e indeterminação das expressões do texto, recebe da lei o poder criativo de lhe emprestar a cada aplicação um sentido. É certo que essa discricção é exercida dentro dos limites da valoração feita pelo próprio ordenamento jurídico, mas ainda assim há amplas possibilidades para o intérprete-aplicador do direito, o que confere a seu trabalho uma natureza decisória.

O método de subsunção do fato à norma tributária, que no passado era bem sucedido na maioria dos casos, torna-se duvidoso frente à necessidade de integração do dispositivo legal com todo o direito, para que valores subjacentes ao texto sejam realizados. A interpretação sistemática se irradia por todos os ramos do direito.

Adotamos aqui que o ato ou procedimento de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício se dá dessa forma, a interpretação e aplicação do direito ao fato tributário é uma decisão da autoridade fiscal.

A demanda por valores constitucionais deve, de fato, orientar o trabalho hermenêutico; no entanto, diante de possíveis conflitos com outro valor tão caro ao Direito, a segurança jurídica, é importante se buscar também a previsibilidade na interpretação e aplicação do direito. O respeito aos precedentes pode representar esse contraponto.

De qualquer forma, o lançamento tributário é um ato de vontade. É uma decisão administrativa que, inclusive, tem reflexos imediatos para os contribuintes. O autuado passa a ser devedor de uma obrigação perante a fazenda pública e, nessa condição, sofre prejuízos e restrições de direitos.

Para as sociedades de capital aberto, uma autuação em valor expressivo tem repercussão negativa junto a investidores, o que provoca quedas no valor de mercado de suas ações. Os acionistas também são prejudicados em seu direito de recebimento dos dividendos pela necessidade de constituição de provisões para contingências fiscais e reservas retidas dos lucros. Os empregados também podem ser frustrados em sua expectativa de participação nos lucros e resultados da empresa.

A constituição do crédito, ainda que sua exigibilidade permaneça suspensa pelos recursos interpostos, possibilita o procedimento de medida cautelar fiscal, quando o contribuinte autuado vê seu patrimônio tornado indisponível, o que traz prejuízos para o planejamento de sua vida econômica.

Por todas as conclusões que aqui chegamos, defendemos que em um Estado democrático de direito não se sustenta a impossibilidade de participação do contribuinte no procedimento fiscal para o lançamento de ofício, apresentando previamente suas razões de fato e direito, com a interpretação jurídica que entende mais adequada ao seu caso bem como suas valorações sobre as provas examinadas pela fiscalização.

3 A PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Considerações iniciais

Nos dois capítulos anteriores discorremos sobre as premissas básicas desse trabalho: o lançamento de ofício tem natureza decisória e provoca reflexos imediatos na vida econômica do contribuinte, exigindo-se a oportunidade do contraditório antes da constituição do crédito.

Nessa parte, cuidamos de apresentar que há uma contradição em se exigir do contribuinte a colaboração como um dever legal, inclusive sujeito a sanções administrativas, e por outro lado impedi-lo da manifestação antes de lhe tornar devedor do tributo.

Em todas as modalidades de lançamento, em maior ou menor grau, sempre se exigirá a participação do contribuinte. Pode-se dizer que não há lançamento que se realize sem alguma colaboração do contribuinte, nem que seja apenas para prestar informações cadastrais ou disponibilizar livros contábeis e documentos.

E dentre todas as modalidades, prevalece em maior número e relevância o lançamento por homologação³³⁷, que justamente é a que o contribuinte exerce a principal colaboração para a revelação dos fatos geradores da obrigação tributária.

De fato, a participação do contribuinte no lançamento é imprescindível³³⁸. No lançamento por homologação, poucas providências restam à administração tributária para a cobrança do crédito, e no lançamento de ofício todas as declarações representam um ponto de partida para o procedimento fiscal. Com efeito, o lançamento de ofício resulta de omissões ou incorreções do contribuinte em suas declarações³³⁹. A fiscalização é acionada para suprir omissões ou corrigir as informações prestadas para a constituição do crédito tributário. Nesse procedimento, então, a autoridade fiscal realizará unilateralmente suas valorações e interpretações da legislação aplicável ao caso.

No atual modelo, somente após a constituição do crédito é que será facultado ao contribuinte se manifestar sobre as questões de fato e direito do lançamento de ofício. Inicia-se

³³⁷NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 50-51.

³³⁸Não se ignora aqui a possibilidade de lançamentos por presunção do fato gerador e arbitramento da base de cálculo. Aqui, referimo-nos aos lançamentos com base em provas diretas de ocorrência dos fatos geradores.

³³⁹Na verdade, em muitos casos, as supostas omissões e incorreções decorrem dos entendimentos da administração tributária e correspondem a questões controvertidas, longes de uma aceitação pacífica pelos contribuintes.

o processo administrativo tributário com a impugnação ao auto de infração e termina com a decisão definitiva do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, acompanhada da inscrição em dívida ativa.

Assim, em uma visão mais ampla da constituição e cobrança do crédito tributário, pode-se dizer que o procedimento se inicia com o cumprimento pelo contribuinte do primeiro encargo que lhe fora atribuído para a apuração do crédito, passa pelo procedimento fiscal e pelo processo administrativo tributário e termina com a certidão de dívida ativa – CDA³⁴⁰.

Nesse sistema, o início do procedimento fiscal silencia o contribuinte. Somente mediante intimações da fiscalização sobre questões pontuais lhe é oportunizado o direito de manifestação. E assim será até a notificação do auto de infração. Até que lhe seja aberto o prazo para impugnação o procedimento adota o sistema inquisitório para a produção de provas.

Entendemos que imprescindibilidade da colaboração e sistema inquisitório são características contraditórias entre si: um procedimento que seja informado pela instrução probatória unilateral não pode exigir da outra parte uma colaboração sujeita a atender apenas aos interesses do Estado. A verdade material se constrói em atividade orientada pela paridade entre as partes e não pelo exercício unilateral do poder. Portanto, neste capítulo também faremos uma análise crítica do sistema inquisitório de produção de provas.

O processo tributário equitativo afirma-se no seio de uma ampla processualidade livre de pressupostos autoritários. Ele se inicia com o primeiro ato, seja praticado pelo contribuinte ou pela administração tributária, e não somente com a impugnação ao lançamento, quando o contribuinte já se tornou devedor do tributo unilateralmente imposto³⁴¹. É um instrumento

³⁴⁰ A integração de todos os órgãos fazendários faz parte do programa de gestão do macroprocesso do crédito tributário. Todas as fases para a constituição e cobrança do crédito tributário integram um único sistema. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 116, de 25/02/2009. Diário Oficial da União – DOU de 27/02/2009. Instituí, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Comitê Executivo de Gestão do Macroprocesso do Crédito Tributário - CMCT, e dá outras providências: “Art. 2º O CMCT será composto por um representante de cada um dos seguintes órgãos: I - Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda (SE), que o presidirá; II - Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); III - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e IV - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)”.

³⁴¹ TORRES. Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 94-95: “Esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflitualidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes em um Estado Democrático de Direito, que exige participação e consenso. Tal processualidade tributária estava ancorada em velhos princípios jurídicos, nomeadamente o princípio da superioridade da administração pública, entendido sobretudo em seu viés fazendário [...]”.

mais adequado para enfrentar desafios imprevisíveis, cujas tentativas de solucioná-los em muito dependerá do diálogo sincero entre todos os interessados³⁴².

Essa parte do trabalho, então, contribui para nossa proposta de oportunidade ao contraditório durante o procedimento fiscal, o que melhor se alinha com a dogmática contemporânea de abertura para a participação da sociedade na formação das decisões dos órgãos públicos, como instrumento de legitimidade democrática e eficiência.

3.2 A imprescindível colaboração do contribuinte para a constituição do crédito tributário

Não é o escopo deste trabalho o exame das questões comumente discutidas pela doutrina em torno do lançamento tributário. Para tanto, há importantes obras monográficas no Brasil e na literatura jurídica estrangeira. Nossa finalidade aqui é apenas trazer alguns conceitos básicos e considerações que subsidiem, ao final, nossas conclusões. Assim, iniciamos pelo conceito de lançamento e sua finalidade; em seguida, procuramos identificar a colaboração dos contribuintes em cada modalidade de lançamento. Na segunda parte, apresentaremos as críticas ao sistema inquisitório de instrução probatória e, por fim, demonstraremos a contradição entre a imprescindibilidade da colaboração do contribuinte e a adoção do sistema inquisitório no procedimento fiscal.

3.2.1 A constituição do crédito tributário pelo lançamento

A expressão “lançamento” é empregada também em outras áreas de conhecimento. No uso contábil, a expressão significaria o ato de registrar uma verba em livros de escrituração comercial ou a própria verba que se escreva ou também o cálculo que se faz para conferir

³⁴² TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 96: “Os riscos fiscais só podem ser prevenidos e coarctados através do processo fiscal equitativo fundados em novos princípios de legitimação: eficiência, concorrência, razoabilidade, proporcionalidade etc”.

liquidez a crédito ou débito³⁴³. Portanto, na prática contábil ou cartorária, o verbo “lançar” traz a ideia de tomar nota, registrar algo por escrito pormenorizadamente de forma que todos possam dele tomar conhecimento³⁴⁴.

Já no âmbito tributário, é o procedimento administrativo da autoridade competente com a finalidade de constituir o crédito tributário, do qual resulta um ato-norma de concretude e individualização da obrigação³⁴⁵. Assim, também é um registro de natureza econômica, a fim de que tenha sua inscrição feita em nome do sujeito passivo da obrigação como procedimento necessário para a cobrança do crédito³⁴⁶.

Com efeito, em ambas as áreas de estudo o lançamento pode ser considerado tanto a atividade como o resultado por ela produzido³⁴⁷. No procedimento fiscal esse duplo sentido tem sido trazido para a discussão sobre a natureza jurídica do lançamento de ofício: ato administrativo³⁴⁸ ou procedimento administrativo³⁴⁹. A divergência decorre das considerações sobre a natureza das operações realizadas pela administração tributária e pelo contribuinte.

As operações realizadas para a apuração do tributo antes da formalização do auto de infração seriam meras providências preparatórias³⁵⁰ ou pertencem ao próprio conceito de lançamento? Outra, que guarda relação com a primeira, é a possibilidade de se atribuir do lançamento por homologação ao contribuinte. Entendemos que essa tese contraria o próprio conceito legal de lançamento³⁵¹.

³⁴³SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 125.

³⁴⁴NASCIMENTO, Carlos Valder do. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 175.

³⁴⁵SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 125.

³⁴⁶SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 22-28.

³⁴⁷A forma empregada para a exteriorização do lançamento de ofício é o auto de infração.

³⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 308-311. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 40.

³⁴⁹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 34. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 120-121. AKSELRAD, Moisés. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 287- 289.

³⁵⁰ Antes do lançamento a fiscalização somente teria desenvolvido técnicas de auditoria-fiscal para a individualização do crédito. O lançamento coincidiria com o resultado final consolidado e apresentado detalhadamente em um documento de auto-de-infração. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 308-311.

³⁵¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 583-584: “a idéia de uma cobrança de tributo sem que haja uma atividade privativa da autoridade administrativa contraria o regime previsto no Código Tributário Nacional”. De fato, o CTN adotou que o lançamento tributário é um procedimento administrativo da autoridade competente que se desenvolve para a apuração do tributo com a finalidade de cobrá-lo do contribuinte ou responsável. BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1:

São questões importantes para a compreensão dos papéis exercidos pelo sujeito ativo e passivo da relação tributária; sobretudo, pelo reconhecimento da relevante e imprescindível colaboração exercida pelo contribuinte.

As próprias modalidades de lançamento se diferenciam pela maior ou menor colaboração do contribuinte³⁵², ou seja, em todas elas o sujeito passivo é colaborador da autoridade administrativa através de inúmeras providências legais para a constituição da exigência tributária.

No escopo de nosso trabalho procuraremos demonstrar que a autoria do lançamento sempre será da administração tributária e que no modelo hoje vigente do procedimento as operações descritas no artigo 142 do CTN não são elementos essenciais do conceito em si, mas sim a intervenção da autoridade e a finalidade do ato. Torna-se necessário, assim, que se examinem a existência ou não do auto lançamento e qual seria, na verdade, o objeto da homologação: o pagamento ou a atividade do contribuinte?

Uma vez demonstradas, pode-se inferir que:

- a) mesmo no lançamento por homologação a participação do contribuinte seria de colaboração e não de substituição da autoridade administrativa; e
- b) pela imprescindibilidade da colaboração, é injustificadamente arbitrário não oportunizar o contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício das diferenças de tributos não reconhecidas pelo contribuinte.

Considerando que a verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária não se resolverá sempre com a subsunção³⁵³, ainda é mais grave a arbitrariedade contra o contribuinte. É que essa colaboração tem natureza de um dever legal. Com isso, o contribuinte se sujeita também à multa de ofício sobre as diferenças de tributo que a fiscalização, adotando interpretação diversa, entendeu devidas. Passamos assim ao exame dessas duas questões.

Quando se entende que a atividade para a individualização do crédito constitui um conjunto de operações meramente preparatórias para o lançamento, facilita-se o entendimento de que confiá-la ao próprio contribuinte não retira da autoridade administrativa a competência

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo **tendente** a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (grifo nosso).

³⁵²NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 49.

³⁵³TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). São Paulo: Dialética, 2010. p. 337-338.

para realizá-lo. Nesse caso, o papel da autoridade é verificar se a atividade foi corretamente executada e homologá-la, expressa ou tacitamente³⁵⁴.

Do contrário, quando se enfatiza a realização das operações descritas no artigo 142 do CTN sem se importar com a parte inicial que atribui competência privativa à autoridade administrativa³⁵⁵, de fato, a apuração pelo próprio contribuinte do tributo seguida de declaração com efeito de confissão de débito poderia ser considerada como um suposto auto lançamento³⁵⁶.

Contudo, a competência, como elemento do ato administrativo, não pode ser ignorada quando a norma jurídica a atribui expressamente à autoridade fiscal para a imposição da obrigação tributária³⁵⁷. Ressalta-se que não é fenômeno recente a prevalência da modalidade por homologação a justificar uma releitura do artigo 142 do CTN³⁵⁸. Antes mesmo de sua

³⁵⁴BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa [...]**§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**”. (grifo nosso). NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 31: “mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária, que compreende uma seqüência de atos tendentes à individualização da relação de crédito”.

³⁵⁵Esse é o entendimento de Sérgio André Rocha, para quem caberia uma releitura do Código Tributário Nacional em face da realidade contemporânea em se atribuir ao próprio contribuinte a participação mais significativa para a individualização do crédito tributário. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 278, 282 e 285.

³⁵⁶CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 6-8. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 117-118. GRECO, Marco Aurélio. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 148, 152-153. PRAXEDES, Francisco de Assis. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 206. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Do Lançamento: Natureza e Eficácia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 242-243. COSTA, Carlos Celso Orcesi da. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987.p. 258-260.

³⁵⁷SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 12, 98.

³⁵⁸ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 289: “sem espaços para dúvidas, a interpretação literal e desapegada da realidade das previsões contidas no CTN acerca da matéria em comento não se prestam à ordenação da presente questão. De fato, ou se procura, pelas vias interpretativas, a modificação do comando das mesmas decorrentes, como têm empreendido os órgãos do Poder Judiciário e da Fazenda Pública, ou há de se reconhecer, não sem um certo desapontamento, que nas situações em que o acerto do dever tributário é realizado pelo sujeito passivo á um lançamento realizado pela Fazenda [...]”

redação, prevalecia no sistema tributário brasileiro a modalidade de lançamento por homologação³⁵⁹; portanto, não seria pela via da interpretativa histórico-evolutiva que se poderia considerar a existência no ordenamento jurídico do auto lançamento.

No sentido que adotamos são dois os elementos essenciais do conceito de lançamento: a competência privativa da autoridade administrativa e a finalidade de constituição do crédito para a sua cobrança³⁶⁰. É certo que para o cumprimento da finalidade é necessária previamente a realização das atividades de individualização do crédito³⁶¹, ora diretamente pela autoridade, ora pelo sujeito passivo.

Acredito que a acepção contábil da expressão “lançamento” nos ajuda a compreendê-la no direito tributário. Na prática contábil, o verbo “lançar” significa registrar algo por escrito, pormenorizadamente, de forma que todos possam dele tomar conhecimento³⁶². Os fatos contábeis são registrados detalhadamente pelos lançamentos contábeis, de forma que todos tenham condições de avaliar as operações de natureza patrimonial e financeira³⁶³. Analogamente, os lançamentos tributários traduzem economicamente os fatos geradores³⁶⁴,

³⁵⁹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 50-51.

³⁶⁰XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 323. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 189. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 98. MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 19.

³⁶¹SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 107. BRITO, Edvaldo. Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 49. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 167 e 170. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 380.

³⁶²NASCIMENTO, Carlos Valder do. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 175.

³⁶³IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 58: “A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

³⁶⁴ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 108: “A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base impositiva. A base impositiva é insita à hipótese de incidência [...] Base impositiva é uma perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência [...]”.

registrando o tributo devido pelo contribuinte. Com a individualização da obrigação tributária, o contribuinte é informado de seu débito³⁶⁵.

Aproveitando-se da analogia com os lançamentos contábeis, o fato de serem promovidos pelo contribuinte não elide o direito de a administração tributária, fundamentadamente, desconsiderá-los ou aceitá-los expressa ou tacitamente.

É certo que nos casos em que o próprio contribuinte executa as operações previstas no artigo 142 do CTN e declara os valores apurados com os efeitos de uma confissão de débito, a declaração não acompanhada do pagamento constitui um título executivo de cobrança³⁶⁶. E assim sendo, o lançamento de ofício é prescindível, pois a sua finalidade já fora cumprida.

Mas, considerando que a administração tributária homologa as operações para o cálculo do tributo e não o pagamento³⁶⁷, então na hipótese acima terá havido a homologação da declaração do contribuinte, momento em que a administração assume sua autoria e, conseqüentemente, a declaração se converte em um lançamento por homologação.

Filio-me, assim, ao entendimento de que em nosso país não há propriamente um auto lançamento³⁶⁸. O que existe é uma modalidade em que o encargo de apuração do *an debeatur* e do *quantum debeatur* é confiado ao sujeito passivo, mas que ao final a autoridade administrativa, expressa ou tacitamente, assume para si a autoria através da homologação.

³⁶⁵Ruy Barbosa Nogueira identifica na individualização do crédito tributário uma garantia do contribuinte contra uma imposição arbitrária por critérios subjetivos insuscetíveis de controle. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 25-28.

³⁶⁶OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 116-117.

³⁶⁷Embora não tenha sido pacífico, esse foi o entendimento que prevaleceu no CARF. A aplicação da regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN não dependia do pagamento parcial. Após a edição da Lei nº 12.844/2013 o órgão ficou vinculado à jurisprudência do STJ no sentido contrário. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 09400.01810/99-49. Acórdão CSRF/01-05.309 (Data da Sessão: 21/09/2005): “*Ementa: DECADÊNCIA — IRPJ e OUTROS - A existência de prejuízos, com aconseqüente ausência de pagamento de tributos ou contribuições, não é razão para que as exações sujeitas a lançamento por homologação tenham o prazo de decadência contado pelo art. 173 do CTN, ao invés de adotar o prazo previsto no art. 150, § 40 do mesmo Código, pois o que este dispositivo homologa é a atividade exercida pelo contribuinte*”. BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19/07/2013. Seção 1. Também no sentido de que se homologa a atividade e não o pagamento: CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 452-453. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 593-594. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 151, abr. 2008. São Paulo: Dialética, 2008. p. 34-35.

³⁶⁸BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 369-371. MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 233-234. AKSELRAD, Moisés. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 296. NASCIMENTO, Carlos Valder do. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 180.

Com efeito, pelas duas vias, exercendo ou não o encargo de individualização do crédito, o lançamento é sempre um ato da autoridade administrativa³⁶⁹. Não é possível dissociar do conceito a autoridade competente apenas pelo fato de que, por praticidade administrativa³⁷⁰, ela tem seus esforços reduzidos apenas a uma decisão pela homologação ou não da colaboração do contribuinte.

De fato, a teoria dos atos administrativos estaria subvertida. Eles não são identificados apenas pela finalidade, que no caso continua sendo a cobrança do crédito, mas por todos os seus elementos, dentre os quais a autoridade competente.

E ainda o lançamento não é um conceito apenas doutrinário, mas também jurídico-legal que nos ajudará a interpretação e aplicação das normas que integram o subsistema direito tributário³⁷¹. A apuração do tributo é apenas um necessidade-meio para essa finalidade. No mais, a administração tributária não está vinculada às declarações do sujeito passivo. Ela tem autoridade, inclusive, para desconsiderá-las. É o que ocorre nos casos de interpostas pessoas para frustração da cobrança, quando a fiscalização atribui a outra pessoa, física ou jurídica, a responsabilidade pelos tributos declarados³⁷².

Concluindo, a colaboração do contribuinte no lançamento por homologação é tão expressiva que suscita, de fato, dúvida se essa atuação não seria na verdade uma substituição da autoridade administrativa a que se refere o artigo 142 do CTN. Apesar de concordarmos que a participação do contribuinte é imprescindível, uma vez que não há aparelhamento autossuficiente da administração tributária para a identificação de todos os fatos geradores, entendemos que o auto lançamento não foi acolhido pelo nosso ordenamento.

Além da transferência desse ônus para o contribuinte, a administração tributária também se reserva no direito de penalizá-lo sempre que discordar da interpretação adotada

³⁶⁹SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 99. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 369.

³⁷⁰Adotamos o conceito proposto pela Profª Misabel Derzi, no sentido de que a praticabilidade ou praticidade administrativa é a preferência pela regra que confira para a administração pública maior conveniência, simplicidade, economia e funcionalidade. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008. p. 138-140.

³⁷¹MAYNES, Eduardo Garcia. *Lógica del concepto jurídico*. México, Fondo de Cultura Económica, 1959. p. 77-78.

³⁷²Há outras diferenças: nos casos de declaração, em razão da espontaneidade não é cobrada multa de ofício; no entanto, preferi-se aqui não citá-la em função das divergências doutrinárias acerca da natureza da multa cobrada através do mesmo auto de infração de constituição do crédito tributário pelo lançamento. Parte da doutrina entende que seria uma espécie de penalidade pecuniária como qualquer outra que decorre das infrações administrativas e não das normas de Direito Tributário. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 408-410. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 195-200. ROCHA, Sergio André. Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 293.

pelo contribuinte. Contudo, conforme tratamos no capítulo anterior, em muitos casos a divergência não decorre de sonegação. O entendimento adotado pelo contribuinte pode ser igualmente razoável. Com efeito, a complexidade da vida econômica nem sempre é solucionada juridicamente pelo método subsuntivo. A atividade agora não é só de aplicação da legislação tributária, mas antes de sua interpretação.

Uma vez indicadas essas premissas, passaremos a justificá-las através das três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

3.2.2 A colaboração do contribuinte nas modalidades de lançamento

As classificações formuladas pela ciência do Direito não são verdadeiras ou falsas, mas apenas úteis ou inúteis, porque lhes incumbe facilitar a compreensão do direito positivo, sua interpretação e aplicação³⁷³. No Brasil, adotou-se como critério de classificação a maior ou menor participação dos particulares para a apuração do tributo e constituição do crédito³⁷⁴.

Essa participação como critério de classificação está relacionada ao tipo de iniciativa. Quando pelo sujeito passivo, trata-se de lançamento por declaração; caso contrário, quando a autoridade administrativa o realiza por um procedimento fiscal, tem-se o lançamento de ofício³⁷⁵. Há, ainda, a modalidade em que a iniciativa se torna muito mais onerosa para o sujeito passivo. Ele mesmo apura o tributo e realiza o pagamento; tudo independentemente de qualquer providência pela administração tributária que não seja uma simples homologação, muitas vezes tacitamente.

Cada modalidade corresponde ao grau de colaboração do sujeito passivo para a preparação do lançamento³⁷⁶. Assim, como decorrência de um desmembramento do artigo 142³⁷⁷, o Código Tributário Nacional prevê a classificação tricotômica em lançamento de

³⁷³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 311: “As classificações elaboradas pela doutrina apenas se legitimam – melhor dito, são úteis – enquanto respondem a exigências de ordem prática ou sistemática”.

³⁷⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 49.

³⁷⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 3-4.

³⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 325.

³⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 49.

ofício, por declaração e por homologação, do que resultam, respectivamente, os artigos 147, 149 e 150³⁷⁸.

No primeiro, não haveria colaboração do sujeito passivo; no segundo, sua participação se limita a prestar informações para o ulterior lançamento pelo fisco; já no lançamento por homologação a colaboração seria ampla, pois o sujeito passivo inclusive estaria calculando e realizando o pagamento, enquanto ao fisco restaria a homologação ou não³⁷⁹.

Em razão da previsão legal das modalidades de lançamento, José Souto Maior Borges explica que não se trata apenas de uma classificação descritiva, fruto do trabalho doutrinário, mas um comando prescritivo da norma jurídica. Constitui, assim, classificação legal ou autêntica,³⁸⁰ cuja finalidade se relaciona à melhor técnica facilitadora da arrecadação.

Como consequência da força prescritiva dessa relação das espécies para com o gênero, pode-se dizer que restaria descaracterizada como lançamento tributário alguma suposta modalidade que não se revestisse de todas as características e atributos do conceito legal no artigo 142 do Código Tributário Nacional³⁸¹.

Essa última observação tem relação com nossas conclusões acerca da inexistência de um auto lançamento; do contrário, se estaria aceitando uma espécie que não se conforma com a definição do gênero, trazida pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, já que não praticado pela autoridade administrativa. Com o que decisivamente não concordamos.

Feita essa breve introdução, passaremos ao exame das modalidades de lançamento tributário. A finalidade aqui é a demonstração de que, embora seja o lançamento um ato de competência privativa da autoridade administrativa, a colaboração do sujeito passivo é imprescindível para a sua realização. A prevalência da modalidade por homologação evidencia essa realidade.

³⁷⁸BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação [...] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

³⁷⁹BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.p. 325.

³⁸⁰Ibid.p. 312.

³⁸¹Ibid.p. 315.

3.2.2.1 A colaboração no lançamento por declaração

No lançamento por declaração, desde o início o sujeito passivo ou mesmo terceiros colaboram com a administração tributária para a revelação dos fatos geradores e apuração do tributo³⁸².

É em razão dessa maior participação dos particulares associada à constituição do crédito pela administração tributária previamente ao pagamento que também recebe a denominação de lançamento misto³⁸³. Possui algumas das características dos lançamentos de ofício e por homologação.

A diferença fundamental é que a declaração apresentada pelo sujeito passivo ou terceiros apenas subsidia a realização do lançamento tributário pela autoridade competente³⁸⁴. Ela contém apenas informações sobre as circunstâncias materiais dos fatos. É a administração tributária que realiza as valorações desses fatos para a interpretação e aplicação da norma jurídica. Essa é uma importante diferença em relação ao lançamento por homologação.

Em razão dessas características do lançamento por declaração, o documento apresentado pelo contribuinte não se presta para a cobrança; é necessária a apuração e constituição do crédito tributário por um procedimento administrativo de lançamento, que não será uma simples homologação.

Nessa modalidade o lançamento é sempre imprescindível. Daí é que, como já havia sido constatado por Ruy Barbosa Nogueira, o lançamento por declaração perdeu espaço para o lançamento por homologação³⁸⁵. Um exemplo remanescente dessa modalidade ocorre com os tributos aduaneiros, quando a partir da “declaração de importação” a autoridade fiscal realiza o lançamento.

³⁸²BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

³⁸³SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 592.

³⁸⁴SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 367-368.

³⁸⁵O autor ilustra que essa evolução remota à época em que os coletores iam de casa em casa recolhendo os tributos dos súditos; posteriormente, os tributos eram recebidos em guichês e depois na rede bancária. Nos dias atuais, os contribuintes foram encarregados das funções burocráticas e do pagamento antecipado ao lançamento. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 116-117.

Com efeito, é uma modalidade em extinção³⁸⁶. Justifica-se essa realidade quando levamos em conta a multiplicidade, volume e complexidade dos fatos geradores que ocorrem em toda a extensão de nosso Estado continental³⁸⁷. Há um ganho mais expressivo em praticidade quando se atribui ao sujeito passivo também o pagamento do tributo independentemente de sua prévia constituição pelo lançamento.

Além de proporcionar uma arrecadação mais imediata após a ocorrência dos fatos geradores, possui ainda a vantagem de dispensar para a cobrança dos valores não recolhidos o longo percurso de um processo administrativo de revisão do lançamento. Com a homologação da atividade do contribuinte (interpretação e aplicação da lei tributária, reconhecimento da ocorrência do fato gerador, cálculo do tributo etc.) o documento de declaração e confissão se converte em um lançamento.

3.2.2.2. A colaboração no lançamento de ofício

Teoricamente, no lançamento de ofício não haveria qualquer participação relevante do contribuinte; contudo, na prática, mesmo nessa modalidade poucos são os casos em que a autoridade fiscal prescindir de alguma colaboração³⁸⁸. Primeiro porque a maioria dos lançamentos de ofício tem uma função subsidiária ao lançamento por homologação. Constitui o crédito sobre as diferenças de tributos não reconhecidas e declaradas pelo contribuinte. Assim, de uma forma ou outra, as declarações subsidiam a apuração dos valores complementares. Em segundo lugar, os procedimentos fiscais para o lançamento de ofício se desenvolvem com base nos livros contábeis, registros e verificações *in loco* nos estabelecimentos e dependências do contribuinte. É importante então que sejam disponibilizados para a autoridade fiscal.

Considerando a atribuição do papel principal ao lançamento por homologação, entendeu o legislador que seria mais adequado especificar as hipóteses que justificariam o

³⁸⁶Atualmente nem mesmo o imposto de renda é lançado por declaração, mas por homologação. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 592. MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 338. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 119.

³⁸⁷NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 52-53.

³⁸⁸Referimo-nos aos lançamentos por presunção do fato gerador e arbitramento da base de cálculo: depósitos de origem não comprovada obtidos por quebra de sigilo bancário, arbitramento dos salários pagos em obra de construção civil pelo custo unitário básico – CUB etc.

lançamento de ofício³⁸⁹ do que estabelecer uma definição, como fez para as duas outras modalidades. É que nessa modalidade a autoridade administrativa realiza todas as providências no artigo 142 do CTN³⁹⁰, o que se torna inviável diante do universo de fatos geradores que ocorrem a todo instante; daí a delimitação de seus casos.

De fato, essas hipóteses estão no artigo 149 do CTN e podem ser agrupadas em quatro categorias:

- a) por razões que tornem as declarações não merecedoras de fé;
- b) por omissão ou conduta do sujeito passivo ou terceiros, caracterizada como infração administrativa ou penal, que implique prejuízo para a administração tributária;
- c) para revisão do lançamento anterior, nos casos em que deva ser apreciado fato novo ou não provado à época ou, ainda, quando houve falta funcional da autoridade administrativa;
- e
- d) por determinação legal, em quaisquer casos.

Constata-se que das onze hipóteses, a maioria ocorre nos casos agrupados na primeira categoria, quando as declarações não são merecedoras de fé. Essa característica reforça a função subsidiária do lançamento de ofício no sentido de substituir as demais modalidades sempre que elas não sejam suficientes para a apuração de todo o tributo devido³⁹¹. Os valores que seriam constituídos em créditos tributários através da homologação são apurados pelo lançamento de ofício³⁹².

Com efeito, houve uma transferência ao contribuinte, sem precedentes, de responsabilidades, encargos e ônus. E pior, no caso de omissões ou incorreções estará sujeito

³⁸⁹BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 340.

³⁹⁰NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 60. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

³⁹¹NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 60. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 829.

³⁹²GRECO, Marco Aurélio. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 166. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 120. MELO, José Eduardo Soares de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 85. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 376. ALVES, Francisco de Assis. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 446. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 53.

ao pagamento de multas; melhor dizendo, o sujeito passivo é penalizado por falhas na colaboração.

No caso de tributos federais, enquanto para os valores declarados pune-se apenas o atraso no pagamento com uma multa de mora limitada a 20% do valor principal, a falta de colaboração, a exigir um procedimento do órgão tributário oficial, é punida com uma multa de ofício no percentual mínimo de 75% do valor principal, podendo chegar a 225%³⁹³.

E causa perplexidade que esse sistema punitivo ignora a possibilidade de as supostas omissões ou incorreções serem escusáveis em razão de não ser a interpretação da autoridade administrativa a única resposta correta. Arbitrariamente, continua a administração tributária apegada à subsunção independentemente de qualquer complexidade dos fatos e a textura mais fluída do texto legal³⁹⁴.

De fato, na maioria das vezes o lançamento de ofício se inicia onde encerra um lançamento por homologação, mas também há alguns casos em que ele se realiza, originariamente³⁹⁵, por iniciativa da autoridade competente sem uma prévia participação do sujeito passivo.

Para essa modalidade restaram apenas alguns poucos tributos, em geral aqueles classificados como diretos e lançados por certo período de tempo que, por razões extrafiscais como, por exemplo, o exercício do poder de polícia, a administração pública mantenha um cadastro constante dos bens ou atividades dos administrados³⁹⁶.

³⁹³BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/12/1996. Seção 1: “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] §1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. §2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. [...] Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”.

³⁹⁴ Mesmo positivistas, como Kelsen e Hart, reconhecem que a subsunção não é suficiente como solução para todos os casos. Somente o formalismo estrutural nega ao julgador o poder discricionário, afirmando que é possível e necessário encontrar a única resposta certa que o direito vigente oferece para o caso concreto. DIMOULIS, Dimitri. Sentidos, vantagens cognitivas e problemas teóricos do formalismo jurídico. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 220-224.

³⁹⁵ Para diferenciar as duas hipóteses, lançamento originariamente de ofício e lançamento de ofício subsidiário, costuma-se denominar a primeira de lançamento direto. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 60.

³⁹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 60.

São tributos insuscetíveis a mudanças como acontecem com os bens imóveis sujeitos ao IPTU, os veículos automotores sujeitos ao IPVA e poucos outros casos. Quando a base de cálculo é apurada de acordo com uma atividade econômica do contribuinte, como ocorre com a maioria dos tributos, é necessário que o contribuinte e terceiros participem do lançamento.

Não sendo esse o caso, o lançamento de ofício decorrerá das supostas omissões e incorreções do sujeito passivo no cumprimento do dever legal de executar as operações descritas no artigo 142 do CTN. Como ele é sempre de competência privativa da autoridade administrativa, caberá a ela o lançamento tributário do tributo não pago e nem declarado pelo sujeito passivo.

Essa é a hipótese mais comum. Instaura-se um procedimento de ofício para o lançamento dos valores não declarados³⁹⁷. É exatamente aqui que a qualidade do lançamento como ato privativo da autoridade administrativa mais fica evidenciado³⁹⁸.

Com efeito, a possibilidade de se realizar lançamento de ofício ainda que, em tese, a modalidade originariamente seja por homologação reforça a conclusão acerca da competência sempre privativa da autoridade administrativa para realizar o lançamento de tributos.

São três modalidades que se diferenciam pela maior ou menor participação do sujeito passivo, mas que ao final aparecerá o fisco para exigir o crédito que pensa lhe ser de direito. De fato, o lançamento é sempre um ato da autoridade administrativa, um dever de ofício³⁹⁹, que não perde essa característica nas hipóteses de atribuição ao próprio sujeito passivo da responsabilidade pela verificação dos fatos geradores e cálculo do tributo.

Então, a partir dessa premissa, temos que admitir que toda e qualquer participação do sujeito passivo será uma colaboração. Ele nunca substitui a autoridade. E na grande maioria dos casos a colaboração é imprescindível para o lançamento. Esse é o modelo adotado pelo nosso sistema tributário – a colaboração é essencial ao lançamento. Contudo, seria louvável esse espírito de colaboração não fosse o toque de arbitrariedade.

É que a administração tributária se tornou tão dependente da colaboração do sujeito passivo que ao invés de, por alguma forma, premiá-lo pelo papel relevante que exerce para o lançamento resolveu coagi-lo com multas elevadas pelo descumprimento dos deveres

³⁹⁷Já em relação aos valores declarados em documentos com efeito de confissão de débito o lançamento é prescindível.

³⁹⁸NOGUEIRA, op. cit. p. 61.

³⁹⁹BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 122.

impostos. A repressão pela falta de colaboração faz com que a multa corresponda ao dobro do tributo devido⁴⁰⁰.

Outra arbitrariedade está em alijar o contribuinte da participação pelo contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício que apura os tributos não reconhecidos nas declarações prestadas. Quanto aos tributos declarados, com a homologação os valores não pagos seguem para a cobrança e quanto aos não confessados como devidos serão apurados em um procedimento de ofício de natureza inquisitória. O contribuinte, apesar de toda sua importância para o lançamento, se torna devedor sem a oportunidade de apresentar suas considerações sobre sua divergência.

3.2.2.3 A colaboração no lançamento por homologação

O lançamento por homologação⁴⁰¹ ocorre quanto aos tributos sujeitos a pagamento prévio à apuração pela autoridade administrativa⁴⁰². O contribuinte apura, paga o tributo e, posteriormente, a administração tributária verifica o correto cumprimento do artigo 142 do CTN, homologando ou não a atividade do contribuinte⁴⁰³.

Para os tributos de competência da União, a Secretaria da Receita Federal do Brasil instituiu dentre outros documentos a Declaração de Débitos e Créditos de Tributários Federais

⁴⁰⁰Ibid. p. 328. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 62. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 368.

⁴⁰¹Não fazemos distinção entre a homologação expressa e a tácita. Nesta última, o decurso do tempo é interpretado em favor do contribuinte, como a aceitação da apuração por ele realizada. E, nesse caso, ocorrida a decadência, considera-se lançado o tributo e, simultaneamente, extinto o crédito.

⁴⁰²BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 828-829.

⁴⁰³BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p.452-453. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 593-594. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 151, abr. 2008. São Paulo: Dialética, 2008. p.34-35.

(DCTF). De acordo com suas normas, antes da cobrança dos tributos não pagos, as declarações se submetem a uma auditoria interna⁴⁰⁴.

Apesar da previsão normativa de uma auditoria interna, é comum que se diga que os valores declarados para o lançamento por homologação são diretamente encaminhados para a inscrição em dívida ativa da União. Essa afirmação não estará equivocada se o sentido do “diretamente” seja para esclarecer a desnecessidade de um auto de infração de constituição do crédito tributário⁴⁰⁵. De fato, o documento para a cobrança será a própria declaração (Declaração de Débitos e Créditos de Tributários Federais - DCTF) devidamente homologada. Não é correto, entretanto, afirmar que a declaração tramite para a cobrança sem um ato de controle pela administração tributária. Esse ato existe e é a homologação.

Com efeito, nessa modalidade o principal é o pagamento da obrigação pelo sujeito passivo sem a prévia constituição do crédito pela autoridade administrativa; contudo, também faz parte da atividade declarar todos os fatos, informações, critérios adotados e demais elementos de cálculo que possibilitem à autoridade administrativa praticar o ato de homologação. São vários deveres instrumentais com a finalidade de proporcionar à administração maior conveniência para cumprimento de sua função institucional: registros digitais, declarações etc.

Na homologação a administração tributária estará preocupada justamente com o cumprimento desses deveres instrumentais, como a declaração dos fatos geradores e tributos

⁴⁰⁴BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/12/2010. Seção 1: “Art. 8º Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna [...] Art. 9º-A As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB. §1º A pessoa jurídica ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o art. 7º. [...]§3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação. §4º Não produzirão efeitos as informações retificadas: I - enquanto pendentes de análise; e II - não homologadas. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.258, de 13 de março de 2012)”. (grifo nosso). Constata-se também no ato normativo que a homologação é da declaração (da atividade do contribuinte) e não do pagamento.

⁴⁰⁵No caso das contribuições previdenciárias, embora não seja emitido auto de infração, a administração tributária registra os valores declarados pelo contribuinte em outro documento, denominado “Débito Confessado em GFIP”. Antes da emissão do documento é realizada uma tentativa para que o pagamento seja regularizado. BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/11/2009. Seção 1: “Art. 461. O sistema informatizado da RFB, ao constatar débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em documento de arrecadação previdenciária e os declarados em GFIP, poderá registrar este débito em documento próprio, denominado Débito Confessado em GFIP (DCG), o qual dará início à cobrança automática independente da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo. § 1º É facultado à RFB, antes da emissão do DCG, intimar o sujeito passivo a regularizar as divergências apuradas na forma do caput. [...] §3º O DCG será emitido caso as divergências, contidas na intimação de que trata o § 1º, não sejam regularizadas no prazo previsto no documento. [...] § 5º O DCG dispensa o contencioso administrativo e será encaminhado à PGFN, para fins de inscrição na Dívida Ativa e cobrança judicial, caso não seja regularizado no prazo nele previsto”.

incidentes⁴⁰⁶. Ela é um ato de controle dos deveres confiados ao sujeito passivo⁴⁰⁷. Quando realizada, a autoridade se apropria do conteúdo da atividade exercida pelo sujeito passivo e assume a sua autoria⁴⁰⁸.

É oportuno aqui que se faça uma distinção entre crédito apurado e crédito constituído. Não há como se pagar o crédito⁴⁰⁹ que ainda não tenha sido calculado e não há como se cobrar um crédito que ainda não tenha sido constituído. O crédito é apurado para o pagamento⁴¹⁰ e é constituído para sua cobrança.

Os pagamentos anteriores à homologação são considerados antecipações porque não houve qualquer verificação pela administração tributária, mas puderam ser pagos porque o próprio contribuinte apurou o crédito. E quando verificada a correta apuração pelo contribuinte, ela é homologada para fins de cobrança dos tributos não pagos. Nesse momento o crédito apurado pelo contribuinte se torna constituído.

Adotamos assim que em todas as modalidades de lançamento a constituição do crédito é ato privativo da autoridade administrativa, embora a apuração possa ser realizada por ambos, conjunta ou isoladamente⁴¹¹.

De fato, em quaisquer das modalidades, a declaração de tributos pelo contribuinte, por si só, não constitui o crédito tributário. Somente o lançamento⁴¹² lhe confere eficácia jurídica.

⁴⁰⁶É oportuna a crítica contra o entendimento de que declarações seriam meros encargos mesmo quando não acompanhadas do pagamento. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 368.

⁴⁰⁷A finalidade de todo e qualquer lançamento tributário é a constituição de um título de cobrança. Mesmo que a declaração do tributo devido tenha efeito de confissão de dívida, ainda assim, são necessárias verificações dentro da repartição para o exame das informações declaradas pelo contribuinte.

⁴⁰⁸BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 384: “A homologação é genericamente estudada pela doutrina do Direito Administrativo como sendo o ato administrativo unilateral, vinculado, de controle de outro ato jurídico, pelo qual se lhe dá eficácia ou se afirma sua validade. Por essa forma, a homologação examina a manifestação de vontade do ato controlado”. MACHADO, Hugo de Brito. *Lançamento Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 224: “homologação é na teoria do direito público o ato pelo qual uma autoridade confirma e se apropria do conteúdo de um ato jurídico de outrem. Reclama para si, imprime-lhe a chancela de sua autoridade”. É por essa razão que Ricardo Mariz de Oliveira denomina o ato de lançamento homologatório. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Lançamento*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 116.

⁴⁰⁹O crédito que aqui se refere é o que nasce com a ocorrência do fato gerador, ainda não individualizado ou calculado. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Atualizada por Geraldo Ataliba. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 115.

⁴¹⁰É possível porque a eficácia constitutiva da obrigação decorre diretamente do fato gerador. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série n° 05: Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 188.

⁴¹¹No lançamento por declaração, a apuração é realizada conjuntamente: o contribuinte declara os fatos e as bases de incidência, reservando à autoridade administrativa o cálculo do tributo para o posterior pagamento. No lançamento de ofício, ao contrário, a apuração é integralmente realizada pela autoridade administrativa; mas, ainda assim existe a colaboração do contribuinte e terceiros no cumprimento de deveres instrumentais. Por fim, no lançamento por homologação a apuração é realizada apenas pelo contribuinte.

⁴¹²Antes da homologação, que é formalizada por uma notificação, ainda não há lançamento.

Somente ele, portanto, torna o crédito exigível. E, assim, a homologação transmuda uma simples declaração do contribuinte em lançamento *por homologação*.

O Decreto nº 70.235/72 reforça esse entendimento. Conforme o artigo 9º, o lançamento tributário é formalizado por dois documentos: auto de infração, para os procedimentos de ofício, e notificação de lançamento para as demais modalidades⁴¹³.

Portanto, para os valores já declarados o lançamento por homologação é formalizado após verificações na própria repartição⁴¹⁴ (procedimento de auditoria interna) por uma notificação de lançamento desses valores. Vê-se que a expressão “*notificação de lançamento*” traz a ideia de que antes do procedimento interno de verificação da apuração realizada pelo contribuinte ainda não havia lançamento. Após a homologação é que já se pode dar ciência ao contribuinte de que os valores por ele declarados e não pagos estão em cobrança⁴¹⁵. Assim, ele é notificado de que o crédito foi constituído, a fim de que promova o pagamento com os acréscimos legais.

E somente persistindo o inadimplemento da obrigação é que os valores declarados serão inscritos em Dívida Ativa da União, com os acréscimos moratórios devidos. Portanto, a execução forçada não é automática, depende de um procedimento interno e ainda há um prévio esforço para que a pessoa jurídica promova retificações⁴¹⁶.

⁴¹³BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 9º A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo.”

⁴¹⁴Nessa auditoria interna são confrontados os dados declarados com a base de dados da administração tributária. Dessas verificações poderá resultar uma diligência para a confirmação dos valores declarados ou um procedimento fiscal de ofício para a cobrança de diferenças de tributos. De qualquer forma, a homologação não é imediata e automática.

⁴¹⁵AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 203-204, 216.

⁴¹⁶Para os tributos de competência da União, a Secretaria da Receita Federal do Brasil instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Antes da inscrição em dívida ativa da União dos tributos não pagos, as declarações se submetem a uma auditoria interna, quando são homologadas para a cobrança ou a pessoa jurídica é intimada para prestar esclarecimentos e promover correções. BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/12/2010. Seção 1: “Art. 6º A DCTF conterá informações relativas aos seguintes impostos e contribuições administrados pela RFB: [...] §1º Os valores relativos a impostos e contribuições exigidos em lançamento de ofício não deverão ser informados na DCTF. Art. 7º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela RFB, e sujeitar-se-á às seguintes multas: [...] Art. 8º Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna § 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição informados na DCTF, bem assim os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, poderão ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) com os acréscimos moratórios devidos. [...] Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada. §1º A DCTF retificadora terá a

É justamente desse procedimento de auditoria interna que resultará: a homologação dos valores declarados e não pagos, a extinção definitiva do crédito relativo aos valores declarados e pagos e, por último, o procedimento fiscal para apuração dos valores não declarados⁴¹⁷.

Na prática, a partir desse momento a administração tributária tomará a decisão sobre o que tramitará para a cobrança e o que será incluído no mandado de procedimento fiscal para a apuração dos valores correspondentes à parte não reconhecida pelo contribuinte.

Também conforme dispõe artigo 150, §1º do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória. Sobrevindo a condição pelo não pagamento integral, desconsidera-se a extinção do crédito e é realizado: a) o lançamento de ofício para os valores não declarados e nem pagos; e b) o lançamento por homologação dos valores declarados, mas não pagos⁴¹⁸.

Quanto aos valores declarados e integralmente pagos pelo contribuinte, a homologação da atividade⁴¹⁹ não terá a finalidade de cobrança, pois o crédito estará definitivamente extinto.

Temos assim que considerar dois encaminhamentos após a fase de homologação da atividade: a) para a fiscalização apurar através do procedimento de ofício os tributos não reconhecidos; b) para a cobrança dos valores declarados, mas que não foram pagos.

mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados. [...] Art. 9º-A As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB. §1º A pessoa jurídica ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o art. 7º. [...] §3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação. §4º Não produzirão efeitos as informações retificadas: I - enquanto pendentes de análise; e II - não homologadas. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.258, de 13 de março de 2012)”. (grifo nosso).

⁴¹⁷Entende José Eduardo Soares de Melo que o ato de homologação expressa na prática não se realiza, pois a não aceitação pelo fisco implicará outra modalidade, o lançamento de ofício. MELO, José Eduardo Soares de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 84-85.

⁴¹⁸BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. [...] §1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior **homologação ao lançamento**” [...] §3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”. (grifo nosso). De acordo com o Código Civil, sobrevindo a condição resolutória, extingue-se o direito a que ela se opõe. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil, a vigorar em 2002. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan 2002. Seção 1: “art. 127. se for resolutive a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido [...] Art. 128. Sobrevindo a condição resolutive, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; [...]”.

⁴¹⁹CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p.452-453. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 593-594. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 151, abr. 2008. São Paulo: Dialética, 2008. p.34-35.

Vê-se que o lançamento por homologação tem uma dinâmica muito especial. É a modalidade com maior grau de colaboração do contribuinte, inclusive com o pagamento imediato da obrigação principal e a imposição de inúmeras outras de natureza instrumental.

Com efeito, dependendo da atividade do contribuinte e do pagamento antecipado ou não, a autoridade administrativa adotará diferentes providências. Em síntese do que vimos, são essas as hipóteses e as providências tomadas à época da homologação:

- a) a declaração do crédito apurado, acompanhada do pagamento;
- b) a declaração do crédito apurado, mas sem o pagamento;
- c) a ausência de declaração e pagamento; e
- d) o pagamento, sem a declaração;

No primeiro caso, homologa-se toda a atividade do sujeito passivo, como se ela própria tivesse apurado o crédito e não há cobrança a ser feita; no segundo, homologa-se a atividade como se ela própria a tivesse realizado e se encaminha para a cobrança; e no terceiro, como não há atividade a ser homologada, a autoridade procede ao lançamento de ofício. No quarto caso, sendo necessário haverá um procedimento fiscal para verificar se o pagamento foi suficiente para extinguir ou não o crédito; de qualquer forma, será aplicada ao contribuinte uma multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória⁴²⁰.

Concluindo, pode-se dizer que o lançamento⁴²¹ é um conceito do direito tributário⁴²² para se referir à constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa⁴²³ e tem a finalidade de torná-lo exigível. A apuração, por outro lado, pode ser realizada pelo próprio contribuinte, como ocorre no lançamento por homologação.

⁴²⁰BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/12/2010. Seção 1: “Art. 7º A pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela RFB, e sujeitar-se-á às seguintes multas: [...] Art. 10. Havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal e encontrando-se a pessoa jurídica omissa na entrega da DCTF, poderá apresentar declaração original, em atendimento a intimação e nos termos desta, para informar os valores recolhidos espontaneamente, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 7º”.

⁴²¹A expressão é equivalente ao: *accertamento*, na Itália; *ato tributário*, em Portugal; *determinación*, na Espanha; *liquidationl'impôt*, na França; *steuerveranlagung*, na Alemanha; e *cotisation*, na Bélgica.

⁴²²SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 369.

⁴²³Entendemos que nosso ordenamento jurídico não recepcionou o instituto do autolancamento, encontrado em outros ordenamentos jurídicos. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 313. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira defende que, em todas as hipóteses, o lançamento é sempre um ato da autoridade administrativa. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 115-116: “Vale dizer, o lançamento nunca é feito pelo contribuinte ou pelo responsável. Quando a lei o impõe, este antecipa o pagamento, vindo o lançamento homologatório a ocorrer posteriormente [...]”.

Essas considerações apresentadas, sobretudo sobre o lançamento por homologação, foram necessárias para o presente trabalho e, em especial, para este capítulo. Toda e qualquer participação do sujeito passivo será uma colaboração, jamais há substituição da autoridade administrativa, como definiu o artigo 142 do CTN.

Em nosso sistema tributário essa colaboração é imprescindível. O aparelhamento do Estado-fiscal não foi dimensionado para que todos os créditos sejam constituídos pelo lançamento de ofício. E mesmo para um simples ato de controle acaba prevalecendo a homologação tácita pelo decurso do tempo. Os fardos encargos e responsabilidades foram transferidos para o contribuinte⁴²⁴.

Na verdade, a colaboração não é um instrumento apenas da administração tributária, mas de toda a administração pública. Como vimos no primeiro capítulo deste trabalho essa é uma característica presente nos novos paradigmas do direito administrativo. O problema é que no sistema tributário ela permanece com seu velho sentido, muito mais para um dever legal do que para uma colaboração.

Com efeito, a participação do contribuinte não ocorre em uma relação equilibrada e paritária, mas para atender aos interesses secundários da administração tributária. A verdadeira colaboração é a que se desenvolve mutuamente, com trocas recíprocas. E no lançamento por homologação, resta ao contribuinte se vê livre das duras punições pela não colaboração, com multas em valores superiores ao próprio tributo⁴²⁵.

As imposições tributárias decorrem de um procedimento fiscal. Os valores não declarados e não pagos serão constituídos pelo lançamento de ofício. Acontece que esse procedimento se desenvolve por um sistema inquisitório. Embora pago o tributo incidente sobre os fatos declarados, o contribuinte não tem a oportunidade de se manifestar sobre aquilo que não reconhece como devido.

⁴²⁴A administração tributária não tem se contentado com a desejada colaboração para o esclarecimento dos fatos. Ela tem se excedido a ponto de transferir ao contribuinte e terceiros serviços burocráticos que caberiam aos seus servidores públicos. Além disso, pelo lançamento por homologação, transferiu ao contribuinte os riscos inerentes à interpretação e aplicação das normas tributárias; muitas das quais, repletas de ambigüidades. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 229. E havendo dissenso na interpretação e aplicação da norma tributária, ainda que ambígua, além da cobrança dos tributos com os juros moratórios será aplicada uma multa de ofício no percentual mínimo de 75%, podendo chegar a 225%. Por fim, ainda há o risco de o contribuinte responder a processo penal por sonegação de tributos. BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/12/1996. Seção 1: art. 44. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 328.

⁴²⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 328. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 62. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 368.

Como veremos a seguir, o sistema inquisitório não se aplicaria ao procedimento fiscal, especialmente pela complexidade do trabalho interpretativo da legislação tributário para sua aplicação ao caso concreto. Outra razão é justamente o mérito do contribuinte na colaboração com a administração tributária em apurar e declarar os valores de tributário que reconhece como devidos, o que lhe legitima para uma participação mais paritária no procedimento para apuração dos demais valores.

3.3 A impropriedade da adoção de um sistema inquisitório no procedimento fiscal

Por empréstimo do procedimento de inquérito que se desenvolve no ramo do direito processual penal, tem-se aceito a natureza inquisitória dos procedimentos de fiscalização. De fato, embora os fatos geradores de obrigações tributárias não se confundam com os atos ilícitos⁴²⁶, prevalece na doutrina e jurisprudência do CARF o entendimento de que o procedimento fiscal seria informado pelo sistema inquisitório⁴²⁷.

De acordo com o sistema vigente, somente após a impugnação do lançamento tributário é que o contribuinte exerce a ampla defesa e o contraditório. Até então, considera o Decreto nº 70.235/72 que o procedimento teria natureza inquisitória⁴²⁸, colocando-o lado a lado com as investigações próprias de um inquérito policial⁴²⁹.

Essa característica, aceita pela maioria da doutrina⁴³⁰, guarda relação com a concepção tradicional do direito administrativo desenvolvido sob o postulado do princípio da supremacia do interesse público.

⁴²⁶BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (grifo nosso)

⁴²⁷XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 107-108. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 10315.000586/2008-88. Acórdão nº 1103-000.669 (Data da Sessão: 08/05/2012): “**Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTOS. O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao dueprocessoflaw se instalam e são exercíveis no processo administrativo, que se inicia com a pretensão resistida. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório.** (...) Não concreção de ofensa à referida lei, no procedimento fiscal de lançamento”.

⁴²⁸BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

⁴²⁹BRASIL. op. cit.

⁴³⁰XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 107-108.

Com efeito, o alijamento⁴³¹ do contribuinte no procedimento de constituição do crédito tributário tem, portanto, feições com as prerrogativas autoritárias de imposição unilateral de deveres e obrigações, de presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos e dos atos de império.

É a antítese do que aqui defendemos: a abertura do sistema para a participação do contribuinte na formação do ato de constituição do crédito tributário. De fato, a reprodução do sistema inquisitório no procedimento fiscal é incompatível com uma administração pública participativa, alinhada com os valores democráticos de uma sociedade contemporânea plural. É um sistema cujas raízes remontam do período de maior arbitrariedade do Estado.

Em breves considerações históricas, o sistema inquisitório surgiu nos regimes monárquicos e se aperfeiçoou durante o direito canônico, tendo sido adotado em quase toda a Europa dos séculos XVI, XVII e XVIII.

Possui como uma de suas características o caráter sigiloso, sem exercício do contraditório e da ampla defesa⁴³². Seu traço fundamental está na gestão das provas, confiada ao juiz que a produz secretamente sob o pretexto de que melhor se conheceria a verdade dos fatos sem interferências do acusado ou de terceiros. O domínio onipotente sobre a produção de provas seria condição essencial a sua valoração e livre convicção dos fatos⁴³³.

E, de fato, nosso Código de Processo Penal adotou o caráter sigiloso para as investigações policiais⁴³⁴; entretanto, mesmo entre os processualistas, autores defendem que o sistema inquisitório é incompatível com as garantias constitucionais que devem existir dentro de um Estado democrático de direito e, portanto, deve ser banido das legislações modernas que visem assegurar ao cidadão as mínimas garantias de respeito à dignidade humana⁴³⁵.

⁴³¹ Significa a expressão que o contribuinte é mantido à margem do procedimento. Seu papel é limitado a atender o interesse da fiscalização. Com isso, inibe-se o papel fundamental da participação como instrumento de controle contra eventuais abusos e desvios funcionais.

⁴³² RANGEL, PAULO. *Direito Processual Penal*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 46.

⁴³³ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Crítica à Teoria Geral do Direito Processual Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 47.

⁴³⁴ BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: “Art. 20. A autoridade assegurará no inquérito o sigilo necessário à elucidação do fato ou exigido pelo interesse da sociedade”.

⁴³⁵ RANGEL, op. cit. p. 47. Com efeito, em tempo tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009 que dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Nele são asseguradas ao investigado várias garantias constitucionais, dentre as quais a possibilidade de requerer à autoridade policial diligências, que somente no caso de comprovada desnecessidade não será realizada. E nesse caso, o investigado exerce o contraditório junto ao superior hierárquico da autoridade ou ao ministério público. BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”. O projeto de lei

O sistema inquisitório era uma decorrência natural do regime Absolutista. O soberano concentrava todos os poderes do Estado em suas mãos. No poder de julgar os suspeitos por crimes, exercia através de um mesmo órgão as funções de investigação, acusação, defesa e julgamento. Surgiu e se perdurou no Direito Penal. Era a segurança de que o acusado não escaparia da punição. A expressão se manteve para designar o sistema adotado nos procedimentos administrativos de inquéritos policiais, quando na apuração do ilícito e sua autoria o suspeito não exerce seu direito constitucional da ampla defesa e do contraditório⁴³⁶.

É importante ressaltar também que o inquérito policial é um procedimento administrativo com a finalidade de produzir embasamento probatório para um órgão acusador. Ele não emite valoração sobre as provas ou juízo de valor sobre a culpa do investigado. A acusação compete ao Ministério Público⁴³⁷.

Outra característica que demonstra importante diferença em relação ao procedimento de fiscalização é que durante a fase de inquérito o indiciado poderá requerer diligências para a elucidação dos fatos⁴³⁸. É certo que a autoridade policial poderá indeferir-las⁴³⁹, mas de qualquer forma essa possibilidade relativiza a natureza inquisitória. Afinal, o acusado espera que a diligência venha a produzir contraprovas a seu favor.

Esse direito de provocar a elucidação dos fatos e a verdade material possui limitação temporal no processo administrativo tributário federal, Decreto nº 70.235/72. Nele, os pedidos

também prevê a possibilidade de acesso a todas as provas já produzidas, apresentar suas considerações antes do encerramento da investigação criminal e identificar fontes de prova em favor de sua defesa, podendo inclusive entrevistar pessoas. Por tudo, é causa de perplexidade que, mesmo com essa evolução de pensamento sobre os inquéritos policiais, não se reconheçam essas garantias no procedimento fiscal: “Art. 12. É garantido ao investigado e ao seu defensor acesso a todo material já produzido na investigação criminal, salvo no que concerne, estritamente, às diligências em andamento. Parágrafo único. O acesso compreende consulta ampla, apontamentos e reprodução por fotocópia ou outros meios técnicos compatíveis com a natureza do material. Art. 13. É direito do investigado ser ouvido pela autoridade competente antes que a investigação criminal seja concluída. Parágrafo único. A autoridade tomará as medidas necessárias para que seja facultado ao investigado o exercício do direito previsto no caput deste artigo, salvo impossibilidade devidamente justificada. Art. 14. É facultado ao investigado, por meio de seu advogado ou de outros mandatários com poderes expressos, tomar a iniciativa de identificar fontes de prova em favor de sua defesa, podendo inclusive entrevistar pessoas. [...]”.

⁴³⁶GRECO FILHO, Vicente. *Manual de Processo Penal*. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1999. p. 91.

⁴³⁷Ibid. p. 92 e MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 94.

⁴³⁸BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: “Art. 14. O ofendido, ou seu representante legal, e o indiciado poderão requerer qualquer diligência, que será realizada, ou não, a juízo da autoridade”.

⁴³⁹E pelo atual projeto de reforma do Código de Processo Penal, a autoridade não mais poderá indeferir os requerimentos de diligência. BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”.

de perícia e diligência somente são permitidos na fase de impugnação; portanto, após o lançamento e a autuação⁴⁴⁰.

Não menos importante é a diferença entre os elementos objeto de investigação. Os exames realizados pela fiscalização na fase de instrução são os livros contábeis, declarações e outros documentos disponibilizados pelo contribuinte. Todos são registros mantidos em seus arquivos por dever legal⁴⁴¹. Já nos inquéritos policiais as diligências para a instrução probatória na apuração de um ilícito são muito mais complexas. As provas não são registradas e disponibilizadas⁴⁴², elas podem estar em qualquer lugar e é a autoridade policial que tem a difícil tarefa de localizá-las⁴⁴³. A probabilidade de não encontrá-las é expressiva e daí se justifica uma mitigação da publicidade para não prejudicar o êxito das operações.

Com efeito, muitas são as diferenças entre os procedimentos administrativos de inquérito policial e de lançamento tributário para que se justifique a adoção de um mesmo sistema caracterizado pela ausência de contraditório. Outra é que a verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária para, após, identificar seus elementos, individualizando o crédito correspondente, é uma atividade cognitiva tão complexa como a atuação dos órgãos administrativos de revisão⁴⁴⁴.

⁴⁴⁰BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 16. A impugnação mencionará: [...] IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seuperito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”.

⁴⁴¹BRASIL. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/09/2011. Seção 1: “Art. 17. Para o efeito da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos empresários e das sociedades, ou da obrigação destes de exibí-los. §1º 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. §2º Os comprovantes da escrituração comercial e fiscal relativos a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. [...] Art. 23. Os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante”. KOCH. Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 297.

⁴⁴²BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 5º [...] LXIII - o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de **permanecer calado**, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”. (grifo nosso)

⁴⁴³BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: Artigos 240-250.

⁴⁴⁴São órgãos de revisão, dentre outros, as delegacias de julgamento, juntas fiscais, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conselhos de contribuintes, tribunais de impostos e taxas.

Nas sociedades contemporâneas, caracterizadas pelas incertezas, o lançamento tributário, como ato-norma de declaração da incidência tributária ao fato jurídico, não é sempre uma simples tarefa de subsunção do fato constatado à norma de incidência.

A interpretação sempre foi uma atividade de criação das normas individuais para aplicação ao fato jurídico. Não é de hoje que o “dizer o direito” está suplantado pelo ato de vontade, de decisão⁴⁴⁵. A autoridade fiscal não se limita a direta e objetivamente aplicar a lei ao caso concreto; antes, deve interpretá-la de acordo com o direito. Portanto, o lançamento não resulta apenas dos fatos constatados. Vai muito além, são realizadas valorações de provas, interpretações da legislação aplicável ao caso e verdadeiros julgamentos sobre a incidência das normas tributárias.

Ao contrário dos relatórios produzidos pelos inquéritos policiais⁴⁴⁶, que se limitam à descrição dos fatos apurados sem emitir qualquer opinião, julgamento ou juízo de valor⁴⁴⁷, os lançamentos tributários são atos jurídicos administrativos, tornam o crédito tributário exigível⁴⁴⁸. Como atos-norma inovam no sistema jurídico pela produção de efeitos jurídicos individuais e concretos. Os lançamentos tornam o destinatário do ato devedor do tributo⁴⁴⁹.

Outra característica é que os preceitos legais da lei penal, pela sua finalidade estritamente punitiva, têm textura mais cerrada para que, em sua maioria, sejam interpretadas literalmente. Elas compõem tipos penais com denominação própria, o que facilita a subsunção. Já no caso da incidência tributária, pela complexidade da legislação e da textura fluida, a aplicação da norma exige muito mais esforço da autoridade fiscal quando comparado com o trabalho da autoridade policial no inquérito.

Uma diferença importante também está no dever de colaboração. Ao contrário dos procedimentos fiscais, no inquérito policial o suspeito não possui o dever legal de colaboração

⁴⁴⁵HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 283. Riccardo Guastini discorre sobre os tipos de interpretações. De acordo com as características do intérprete temos as interpretações-conhecimento e as interpretações-decisão. Na primeira, imagináramos um teórico completamente desinteressado limitado a descrever de que modo se entenderia uma expressão empregada pelo legislador; já nas interpretações-decisão, ao contrário, atribui-se determinado significado a uma expressão com preferência sobre os outros. É este último o método da interpretação judicial e, no escopo de nosso trabalho, o método adotado pela autoridade fiscal na realização do lançamento tributário. GUASTINI, Riccardo. Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.

⁴⁴⁶BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: “Art. 10. O inquérito deverá [...] § 1º A autoridade fará minucioso relatório do que tiver sido apurado e enviará autos ao juiz competente”.

⁴⁴⁷MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 94.

⁴⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 404.

⁴⁴⁹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 80.

com as investigações para a produção de provas. A constituição federal facultava a permanência em silêncio para que não se produza contra si mesmo. Não há uma punição por isso.

De fato, para a constituição do crédito tributário o contribuinte, sob pena de lhe serem aplicadas multas por descumprimento de obrigações acessórias, tem o dever legal de colaboração, prestando informações, esclarecimentos e disponibilizando livros e documentos contábeis. Com menor ou maior grau, em todas as modalidades de lançamento tributário há uma efetiva colaboração do contribuinte, sendo que essa participação é especialmente intensa no lançamento por homologação. É mais uma característica que atesta a relevância da colaboração do contribuinte para a constituição do crédito tributário.

Já no procedimento administrativo de inquérito policial não se espera que a colaboração do acusado seja imprescindível para a apuração dos fatos. A reprodução do sistema inquisitório ao lançamento tributário é um resquício dos tempos de arbitrariedade ao cidadão.

Enquanto a autoridade policial se limita a produzir provas, no lançamento elas também são valoradas para a imposição tributária, o que não ocorre com o inquérito policial, onde a fase de interpretação e aplicação do direito compete ao ministério público. Por essas razões não procede compará-lo com os procedimentos sigilosos de inquérito policial que justificaria uma natureza inquisitória.

Por tudo, defendemos outro sentido para o lançamento tributário. O procedimento fiscal não se desenvolve dentro de uma relação bipolar entre acusação e defesa, própria dos processos de apuração e responsabilização nos casos de ilícitos. Não há investigação, mas apenas uma apuração de tributo orientada pelo princípio da verdade material.

O lançamento declara a individualização do crédito tributário pela interpretação e aplicação da norma de incidência⁴⁵⁰. Tributo não tem natureza de sanção por uma conduta ilícita⁴⁵¹ e, portanto, o contribuinte não pode ser visto como um suspeito, infrator ou acusado na atividade de constituição preliminar do crédito tributário.

Essas considerações nos levam para a tese pela maior abertura de um sistema que ingressa na terceira idade apenas com raras e tímidas alterações, ainda prevalecendo o

⁴⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 33.

⁴⁵¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (grifo nosso).

autoritarismo⁴⁵². Com efeito, em sua gênese, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 foi editado pelo Poder Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69, cuja competência foi atribuída pelos atos institucionais nº 05, de 13 de dezembro de 1968 e nº 12, de 31 de agosto de 1969⁴⁵³.

Em razão da previsão constitucional à época da possibilidade de delegação ao Poder Executivo, nosso estatuto vigente que disciplina o procedimento de determinação e exigência dos créditos tributários da União foi recepcionado com força de lei ordinária⁴⁵⁴. O Decreto nº 70.235/72 veio assim para o mundo jurídico em pleno regime militar e sem nenhuma “pitada” de democracia. Seu laboratório, os gabinetes militares insulados em Brasília. Com efeito, não havia muito do que dele se esperar.

Em tempo, como já apontado anteriormente, até mesmo o próprio processo penal “despertou” para a nova ordem constitucional. Reconheceu-se que os velhos instrumentos da persecução penal estão na direção oposta às liberdades públicas abrigadas pela constituição federal⁴⁵⁵. De fato, com mais razão ainda se justificam as garantias constitucionais nos procedimentos fiscais para o lançamento de ofício, tal como reconhece a exposição de motivos para um novo código de processo penal.

⁴⁵² MARINS, James. *Princípios Fundamentais de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 89-90. BONILHA, Paulo Celso B. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita). In: *Processo Administrativo Fiscal*. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995. p. 129.

⁴⁵³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 26. BRASIL. Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1969. Seção 1: “OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968, DECRETAM: [...] Art 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”.

⁴⁵⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, Renè Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3ª. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p. 11-12.

⁴⁵⁵ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Exposição de Motivos [...] Se em qualquer ambiente jurídico há divergências quanto ao sentido, ao alcance e, enfim, quanto à aplicação de suas normas, há, no processo penal brasileiro, uma convergência quase absoluta: a necessidade de elaboração de um novo Código, sobretudo a partir da ordem constitucional da Carta da República de 1988. E sobram razões: históricas, quanto às determinações e condicionamentos materiais de cada época; teóricas, no que se refere à estruturação principiológica da legislação codificada, e, práticas, já em atenção aos proveitos esperados de toda intervenção estatal. O Código de Processo Penal atualmente em vigor - Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941 -, em todas essas perspectivas, encontra-se definitivamente superado. A incompatibilidade entre os modelos normativos do citado Decreto-lei nº 3.689, de 1941 e da Constituição de 1988 é manifesta e inquestionável. E essencial. A configuração política do Brasil de 1940 apontava em direção totalmente oposta ao cenário das liberdades públicas abrigadas no atual texto constitucional”. (grifo nosso)

3.4 A contradição entre a colaboração como dever jurídico e a adoção do sistema inquisitório

Temos empregado a expressão “colaboração”⁴⁵⁶ para o conjunto de deveres instrumentais atribuídos pela administração tributária aos contribuintes e terceiros⁴⁵⁷; entretanto, antes de prosseguir devemos fazer uma consideração. Na verdade, os contribuintes participam da constituição do crédito não como garantia ao exercício de seus direitos e interesses, mas em estrito cumprimento de deveres legais.

A colaboração deveria pressupor uma atuação conjunta para interesses recíprocos. Acontece que no modelo atual, muito distante dessa característica, os deveres instrumentais se prestam apenas para os interesses secundários da administração tributária, desincumbindo-a do ônus probatório. É que para os valores declarados não há necessidade de se realizar o lançamento de ofício.

A colaboração recíproca para a revelação da verdade material é um ideal utópico⁴⁵⁸. O interesse público com a arrecadação tributária⁴⁵⁹ prejudica a imparcialidade. Há uma tendência de se ignorarem fatos e interpretações jurídicas razoavelmente aceitáveis como justificção para a realidade econômica do contribuinte.

⁴⁵⁶ Talvez “encargo ou dever legal” sejam expressões mais adequadas a realidade.

⁴⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 325. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 49.

⁴⁵⁸ Em um sentido mais amplo designa todo projeto de uma sociedade ideal perfeita. O termo adquire um sentido pejorativo ao se considerar esse ideal como irrealizável e, portanto, fantasioso. JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário Básico de Filosofia*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996. 267. Apoiando-se no princípio da verdade material, Albert Hensel defende um estado ideal de coisas em que a fiscalização, embora dispondo da vantagem de conduzir o procedimento de forma inquisitória, faria todos os esforços para a revelação dos fatos através da investigação de provas, mesmo quando suponha que o resultado seja favorável ao contribuinte e, conseqüentemente, desfavorável à administração tributária. HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 331. Em sentido contrário, colocando o contribuinte em situação de sujeição. KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 23-24, 298: “O contribuinte apenas participa do procedimento na forma de colaboração, atendendo às solicitações do fisco, fornecendo-lhe informações, exibindo livros e documentos, dando explicações quando cabíveis, enfim, cabe a ele suportar o procedimento de fiscalização. Uma eventual oportunidade estabelecida em lei para que o contribuinte produza uma “defesa prévia”, antes da concretização do lançamento, deve ser entendida não como a abertura do contraditório, mas como uma forma de o fisco obter maior esclarecimento dos fatos [...] A parceria harmoniosa entre fisco e contribuinte num procedimento de fiscalização talvez seja uma aspiração utópica [...]”.

⁴⁵⁹ PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal. Prazo para conclusão do processo em primeira e segunda instâncias. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 41.

Oportunamente, na reforma do Código de Processo Penal que tramita no Congresso Nacional prestigiou-se o princípio da imparcialidade na fase de instrução probatória. A autoridade policial não mais poderá indeferir o requerimento do investigado para a realização de diligências que atendam ao interesse do investigado na revelação da verdade material. É justamente o reconhecimento de que a condução unilateral de investigações tem a tendência muito mais voltada para a comprovação do ilícito do que a verdade dos fatos⁴⁶⁰.

Outro motivo é o problema da responsabilização funcional⁴⁶¹. A autoridade fiscal atua com a “espada no pescoço”. Há sempre um risco de punição pela falta de lançamento. A consequência prática é que em caso de dúvida a fiscalização decidirá pela sua realização.

Assim, todo o esforço despendido pelos contribuintes para o cumprimento de um “caminhão” de atividades que caberiam à administração tributária não é visto pela fiscalização como colaboração, mas como deveres legais. Nada mais do que uma obrigação.

Ao final o lançamento tributário será realizado sem que o contribuinte se manifeste. A sua postura no procedimento de fiscalização é de sujeição. O ato-decisão de constituição do crédito tributário será sempre unilateral. Somente na oportunidade de impugnação do lançamento é que se pode falar numa participação efetiva do contribuinte para a constituição definitiva do crédito tributário. É a partir dela que ele exercerá seus direitos de defesa e contraditório.

3.4.1 A dificuldade de interpretação e o dever legal do contribuinte

De modo geral, para todas as obrigações, conhecidas qualitativa e quantitativamente, espera-se do devedor o adimplemento espontâneo da prestação, sem que lhe seja imposta uma cobrança forçada.

⁴⁶⁰BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”. (grifo nosso)

⁴⁶¹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. (...)Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Nas obrigações contratuais, as partes dispõem livremente sobre os fatos que darão nascimento aos deveres de cada uma. Foram elas mesmas que escolheram suas prestações. É menos provável que parem dúvidas sobre o “*an debeatur*” e o “*quantum debeatur*”.

Com as obrigações tributárias não se pode dizer o mesmo. Sendo “*ex vi legis*”, para o conhecimento exato da prestação se exige do credor e do devedor a compreensão das disposições legais que trazem as hipóteses de incidência e o cálculo do tributo. O sujeito passivo da obrigação não participou da elaboração das regras que ora lhe impõem obrigações. E nem mesmo a autoridade administrativa a quem compete a interpretação e aplicação dessas regras. Essa função coube ao legislador tributário⁴⁶².

Como já discurremos no primeiro capítulo, a legislação tributária tem se tornado cada vez mais complexa. Compreendê-la requer muito mais do que uma interpretação literal⁴⁶³. Assim, para que se possa atribuir ao crédito tributário a necessária certeza e liquidez é imprescindível todo um procedimento, que se inicia com a expressiva participação do sujeito passivo, passa pela decisão da autoridade administrativa pelo lançamento⁴⁶⁴ e segue em um processo de revisão que pode chegar a três instâncias. De fato, quando do nascimento da obrigação tributária pela ocorrência de seu fato gerador, há um longo caminho até que seja reconhecida uma razoável certeza e liquidez a esse crédito.

Em uma das modalidades, o lançamento por homologação, a legislação tributária inclusive atribui ao sujeito passivo, por sua conta e risco, o dever legal de constatação da ocorrência dos fatos geradores de apuração do crédito, seguida da antecipação do pagamento⁴⁶⁵. Isso é possível porque a norma jurídica de incidência informa ao sujeito passivo todos os elementos necessários⁴⁶⁶ para a apuração do *quantum debeatur*. Assim, desde então, é viável a extinção do crédito pelo pagamento sem alguma prévia providência pela autoridade administrativa.

Acontece que a interpretação e a aplicação da legislação tributária demandam esforço cognitivo e, conseqüentemente, não há uma única resposta correta. A complexidade das

⁴⁶²BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 329.

⁴⁶³ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 36.

⁴⁶⁴Adotamos que o lançamento tributário é um ato de natureza decisória.

⁴⁶⁵BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

⁴⁶⁶A norma de incidência informa ao sujeito passivo o fato gerador, a base de cálculo, alíquota e outros critérios de apuração. O que não se significa que o lançamento por homologação se diferencie das demais modalidades quanto ao esforço hermenêutico, comum à maioria dos sistemas jurídicos contemporâneos.

relações jurídico-econômicas e a ambiguidade dos textos normativos estão longe de oferecerem um consenso sobre o tratamento tributário.

O problema é que, mesmo prevalecendo a insegurança, estará o contribuinte sujeito às consequências jurídicas no cumprimento de seu dever de colaboração. A única certeza é a punição pela interpretação da lei que não corresponda ao entendimento da administração tributária.

Vimos que para a conveniência da administração tributária, o lançamento por homologação tem sido a principal modalidade⁴⁶⁷, aquela que lhe exige menores esforços e uma arrecadação imediata dos tributos⁴⁶⁸. Lembrando que é a modalidade com maior participação do contribuinte⁴⁶⁹, infere-se que nosso sistema de constituição do crédito tributário se tornou bastante dependente da participação dos contribuintes⁴⁷⁰.

No entanto, a participação legítima não é aquela que se limita ao cumprimento de encargos impostos pela administração pública. Ela deveria ter um sentido mais verdadeiro de cooperação mútua para a apuração da verdade, com o reconhecimento do direito ao contraditório. É de todo justo que a participação do contribuinte não atenda apenas aos interesses da administração tributária, mas também ao seu próprio interesse de que o lançamento não seja arbitrário para a cobrança de valores sobre créditos tributários inexistentes⁴⁷¹.

O sistema seria mais coerente com a presença de traços de bilateralidade. A concepção de uma verdadeira coparticipação em “*via-dupla*” conferiria mais legitimidade. Ou seja, como o contribuinte colabora com a administração tributária para a revelação dos fatos e essa sua colaboração é imprescindível para a grande maioria dos casos, ser-lhe-ia de todo direito contraditar as conclusões da fiscalização sobre a valoração das provas e a interpretação e aplicação da legislação tributária.

⁴⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série n° 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 188. MELO, José Eduardo Soares de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 84. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. 115.

⁴⁶⁸BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 329.

⁴⁶⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965. p. 50.

⁴⁷⁰Diante de milhões de fatos geradores ocorrendo diariamente como, por exemplo, em cada saída de mercadoria de um estabelecimento, é imprescindível a participação do contribuinte. COSTA, Carlos Celso Orcesi da. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n° 12: *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 257.

⁴⁷¹O sentido aqui de crédito tributário é o correspondente da obrigação tributária que nasce diretamente da ocorrência do fato gerador. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Atualizada por Geraldo Ataliba. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 115.

O que se observa hoje é que, de fato, o contribuinte colabora para a revelação de sua vida econômica, mas não é respeitado em seu direito de demonstração de que os fatos revelados estariam fora do campo de incidência tributária.

Essa contradição tem a finalidade de demonstrar que a colaboração do contribuinte para o lançamento tributário não supre ou sequer atenua os efeitos negativos da ausência de contraditório. A natureza sigilosa da instrução probatória e a escolha unilateral do tratamento jurídico mais adequado ao fisco não se alinha com os valores democráticos da transparência e *accountability*, nem aos princípios constitucionais da administração pública⁴⁷².

Numa visão mais ampla de constituição do crédito tributário, o processo começaria com o primeiro ato de colaboração do contribuinte e terminaria com a inscrição em dívida ativa. As diligências durante o procedimento fiscal, o lançamento e as revisões do lançamento seriam fases desse macroprocesso. Dessa forma haveria uma continuidade de todos os atos desde o primeiro ao último, o que se mostra mais coerente. E uma participação verdadeira nas decisões administrativa não se sujeita a interrupções, ela deve ser efetiva, transparente e contínua; do contrário restarão prejudicados os valores democráticos: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação⁴⁷³.

É justamente o contraditório exercido continuamente que proporciona a simétrica paridade, a fim de que o resultado seja construído pela colaboração recíproca⁴⁷⁴ e não pela imposição unilateral de deveres legais travestidos de democracia.

3.5 Síntese conclusiva

Em todas as modalidades, a colaboração dos contribuintes é imprescindível para o lançamento tributário. Mesmo quando decorrente de um procedimento de ofício a autoridade administrativa necessita que documentos e livros contábeis lhe sejam disponibilizados. E antes do início do procedimento fiscal, o contribuinte já presta declarações sobre sua atividade econômica.

⁴⁷²BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

⁴⁷³ VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

⁴⁷⁴FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 119.

Embora as presunções e arbitramentos sejam prerrogativas válidas da fiscalização quando a colaboração do contribuinte não atende plenamente as intimações da autoridade fiscal, de qualquer forma, o crédito assim constituído não goza da mesma certeza daqueles que tenham fundamento nas provas diretas, mais alinhadas com o princípio da verdade material⁴⁷⁵. Até porque há certo grau de subjetividade quanto ao que seria razoável exigir do contribuinte, o que se torna uma questão de discussão durante o processo administrativo tributário. Então, melhor para a administração tributária seria olvidar todos os esforços para que a instrução probatória seja orientada pela verdade material e só excepcionalmente sejam presumidos fatos e arbitrados valores.

Nesse capítulo reforçamos a natureza decisória do lançamento tributário. Adotamos o entendimento de que mesmo na modalidade por homologação o lançamento é sempre um ato da autoridade administrativa. O contribuinte não o substitui quando realiza as operações descritas no artigo 142 do CTN. Com a homologação, a administração tributária assume para si a autoria das atividades executadas pelo contribuinte. E nesse momento constitui o crédito sem necessidade de um lançamento de ofício. Ainda que a homologação seja um simples ato de controle, a apuração do crédito pelo contribuinte faz parte dos deveres legais de colaboração.

Considerando a imprescindibilidade da colaboração para o lançamento tributário, a adoção do sistema inquisitório durante o procedimento fiscal é improcedente e contraditório. As características, finalidades e efeitos são muito diferentes de um inquérito policial para que a legislação processual tributária o tenha reproduzido no procedimento para o lançamento de ofício. São mazelas dos regimes autoritários que resistem à redemocratização do país.

⁴⁷⁵ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 448-449.

4 UMA PROPOSTA PARA O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL DE CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

4.1 Considerações iniciais

Procuramos demonstrar através dos capítulos anteriores o direito ao contraditório no procedimento fiscal para o lançamento de ofício. As instituições democráticas se caracterizam pela abertura para que os interessados participem na formação das decisões. Os novos paradigmas do direito administrativo relativizam os dogmas da supremacia do interesse público sobre os particulares. Não se alinharia com os valores democráticos a adoção de um sistema inquisitório, onde unilateralmente seriam produzidas provas, valorações e interpretações jurídicas.

O processo como procedimento em contraditório⁴⁷⁶ é adotado para as decisões que provoquem reflexos imediatos na esfera jurídica do destinatário. E, de fato, a decisão adotada pela autoridade administrativa repercutirá imediatamente sobre a vida econômica do contribuinte. Embora a cobrança do crédito mantenha-se suspensa com a impugnação ao lançamento, a condição de devedor traz reflexos em suas relações com o mercado, acionistas e empregados: uma autuação em valor expressivo tem repercussão negativa junto a investidores das companhias de capital aberto, o que provoca quedas no valor de mercado de suas ações; prejuízos aos acionistas em seu direito de recebimento dos dividendos; e prejuízos aos empregados em sua expectativa de participação nos lucros e resultados da empresa.

A natureza decisória do lançamento de ofício decorre de um fato – a autoridade fiscal não tem diante de si uma única possibilidade de interpretação e aplicação da norma tributária. Nossa legislação tributária se torna cada vez mais complexa, repleta de indeterminações. No exame do caso concreto a autoridade se depara com vários elementos sujeitos a uma valoração discricionária. Há também outros elementos que reforçam a natureza decisória do lançamento de ofício, ela não é livre das preferências pessoais da autoridade, sobretudo por se tratar de um funcionário público sem a autonomia própria das autoridades judiciárias. Assim, no exercício de sua competência funcional, a autoridade fiscal tem a tendência de constituir o

⁴⁷⁶FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 94.

crédito da forma mais agravada dentre as opções conferidas pela interpretação e aplicação da legislação tributária.

Para o seu realinhamento democrático, entendemos que o contraditório no procedimento de ofício contribui para a revelação dos fatos, o que se alinha com a realização do princípio da verdade material. Também há um ganho em eficiência pela melhor qualidade das decisões que incorporem pontos de vista diferentes. A postergação do contraditório para fases mais avançadas do procedimento não traz benefícios para administração e causa insegurança aos contribuintes.

Infelizmente, há certa conformação da doutrina com o modelo atual, onde o contraditório é exercido após o lançamento. Com as duas instâncias que compõem o processo administrativo tributário confia-se que eventuais equívocos cometidos pela autoridade administrativa por ocasião do procedimento fiscal sejam efetivamente corrigidos.

No entanto, algumas razões nos fazem pensar diferente. Junto com a constituição do crédito nasce a expectativa da administração tributária em convertê-lo em renda. Com o lançamento já existe um crédito em favor da Fazenda Pública e a sua desconstituição representa uma perda⁴⁷⁷. Com efeito, o processo tem uma tendência para a preservação do crédito: em primeira instância todos os julgadores são agentes fiscais e as sessões não são públicas; em segunda, no julgamento dos recursos, embora exista paridade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o voto de desempate sempre é do representante da Fazenda. Os mandatos dos conselheiros têm duração de três anos e a recondução é decidida pela palavra final do presidente do órgão⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ Os processos de maior valor têm tramitação prioritária. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências: “Art. 46. *Terão tramitação prioritária os processos que: [...] II - tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao determinado pelo Ministro de Estado da Fazenda, inclusive na hipótese de recurso de ofício*”.

⁴⁷⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências: “Art. 1º *O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil [...] Art. 32. A seleção de conselheiros ficará a cargo do Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, composto por representante: I - do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, indicado por seu Presidente, que presidirá o Comitê; II - da Secretaria da Receita Federal do Brasil, indicado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e III - da Procuradoria da Fazenda Nacional, indicado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional; IV - das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, que poderão indicar profissional com notório conhecimento de direito tributário ou de contabilidade; e V - da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Fazenda [...] Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade*”.

Parece-nos mais democraticamente legítimo e eficiente um sistema concebido para a prevenção de falhas do que para corrigi-las. O controle *a posteriori* demanda maiores dispêndios. É o que acontece com o processo administrativo tributário que passou a exigir uma enorme estrutura administrativa que sequer atende ao princípio da duração razoável do processo⁴⁷⁹.

Assim, nós reservamos para esta parte a apresentação de uma proposta que contemple nossas conclusões ao longo do trabalho. Ao longo do procedimento fiscal deve ser oportunizado o contraditório para que o contribuinte conheça previamente os entendimentos da fiscalização sobre seus negócios jurídicos e a interpretação que venha a ser adotada, de forma que o possibilite apresentar suas considerações jurídicas e explicações sobre os fatos.

4.2 O Princípio da transparência na motivação dos procedimentos fiscais

Trouxemos no capítulo anterior a prevalência quase hegemônica da modalidade de lançamento por homologação. Mesmo nos casos de lançamento de ofício, o procedimento fiscal é motivado pelas divergências nas declarações prestadas pelos contribuintes e constatadas à época da homologação.

Com vistas à validação democrática pela transparência na atuação da administração tributária, nossa primeira proposta tem por objeto a motivação dos procedimentos fiscais. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é hoje o instrumento que formaliza o início do procedimento para o lançamento de ofício e informa ao contribuinte: os tributos, período de apuração, prazo para conclusão e a identificação da autoridade fiscal.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal – SRF, o MPF surgiu com a primeira regulação sobre o planejamento e execução dos procedimentos fiscais. Tratava-se da Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/99⁴⁸⁰. Em tempo, promoveu ganhos em legitimidade. É o que

⁴⁷⁹São 15 delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ com o número de julgadores variável entre 5 a 7 auditores-fiscais e no CARF, 36 turmas ordinárias ou especiais, 3 turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1 turma do Conselho Pleno, num total de 40 turmas de julgamento, o que representa aproximadamente 216 conselheiros. Apenas para funcionamento do CARF foram empenhados como despesa em 2012 o montante de R\$ 20.170.257,95. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 11. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014.

⁴⁸⁰BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999. Diário Oficial da União – DOU de 24/11/1999. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a

estampava seu primeiro dispositivo: “*observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade e da justiça fiscal*”⁴⁸¹. Era o fim das fiscalizações imotivadas ou motivadas por interesses não republicanos.

Após sofrer várias alterações, por fim, a Portaria SRF nº 1.265/99 foi substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001⁴⁸². Nessa época, o MPF já tinha previsão em decreto presidencial, o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001⁴⁸³.

Já no âmbito da Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, o MPF somente veio a ser criado com o Decreto nº 3.969, de 15/10/2001⁴⁸⁴. Igualmente, o artigo 1º expunha seus motivos: “*observados, dentre outros, os princípios da legalidade, da motivação, da moralidade, do interesse público, da imparcialidade, da impessoalidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal*”.

Posteriormente, com a unificação das duas secretarias pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007⁴⁸⁵, foi editado o Decreto nº 6.104, de 30/04/2007⁴⁸⁶ para revogar o Decreto nº 3.969/2001 e promover alterações no Decreto nº 3.724/2001, atualmente em vigor para disciplinar os procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB.

execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

⁴⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A equidade no processo administrativo tributário*. Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Vol. 30. Ano 1976. p. 83. Disponível em: <http://www.rj.gov.br/web/pge>. Acesso em: 16/06/2014: “*A justiça fiscal, de natureza distributiva, consiste no princípio de que cada qual deve contribuir para as despesas do Estado na medida de sua riqueza e das vantagens recebidas do ente público*”.

⁴⁸²BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União – DOU de 07/01/2002. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal: “*Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) e pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da SRF, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade e da justiça fiscal [...] Art.2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)*”.

⁴⁸³BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11/01/2001. Seção 1.

⁴⁸⁴BRASIL. Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16/10/2001. Seção 1.

⁴⁸⁵BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19/03/2007. Seção 1.

⁴⁸⁶BRASIL. Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 02/05/2007. Seção 1.

De acordo com todos os regulamentos em conjunto, os princípios que a justificaram e orientam o procedimento fiscal são: legalidade, motivação, moralidade, interesse público, imparcialidade, impessoalidade, finalidade, razoabilidade e justiça fiscal⁴⁸⁷.

Confrontando-os com os princípios constitucionais no artigo 37⁴⁸⁸ e os princípios no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29/01/1999⁴⁸⁹, parece-nos que esses se prestaram como fontes de inspiração para a identificação de quais se aplicariam ao procedimento fiscal. Inclusive, a primeira regulamentação, a Portaria SRF nº 1.265/1999, data do mesmo ano.

Quanto aos princípios constitucionais, ficaram de fora a publicidade e a eficiência; e da Lei nº 9.784/1999, os princípios da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica⁴⁹⁰. Então, de acordo com essa análise, pode-se dizer que entende a administração tributária que não se aplicariam aos procedimentos fiscais os princípios: da ampla defesa, do contraditório, da publicidade, da segurança jurídica e da eficiência⁴⁹¹.

Lamentavelmente, essa conclusão reforça a adoção do sistema inquisitório, com todo o procedimento sendo desenvolvido secretamente, sem que o contribuinte tenha um conhecimento satisfatório dos motivos e objeto do procedimento fiscal, como se tratasse de um inquérito policial⁴⁹². De fato, sem as garantias constitucionais e a publicidade dos atos praticados não há segurança jurídica⁴⁹³.

⁴⁸⁷ Atualmente, somente são previstos os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade e da justiça fiscal. BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União – DOU de 07/01/2002. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal: “[...] observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade e da justiça fiscal”.

⁴⁸⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

⁴⁸⁹ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 01/02/1999. Seção 1: “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.

⁴⁹⁰ Consideramos, para esse fim, que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade seriam equivalentes. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: Parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 100-101.

⁴⁹¹ A falta de previsão do princípio da eficiência pode ser em razão de sua generalidade, por ser aplicável indistintamente a todas as atividades administrativas, e não por se entender que a atividade de fiscalização não tenha preocupação com a eficiência.

⁴⁹² MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 77.

⁴⁹³ Uma recente matéria jornalística destaca a influência dos riscos de autuações fiscais para os planejamentos e investimentos das empresas. MARTHA, Beck; ALVAREZ, Regina. Risco tributário: Uma conta de US\$ 30 bi. Petrobras admite que pode ter perda bilionária com processos sobre impostos. *O Globo: Caderno de Economia*. Rio de Janeiro, 10/06/2014: “Como melhorar a governança corporativa e o financiamento privado de investimentos de longo prazo se na maior empresa nacional riscos fiscais são acumulados em proporções enormes e de forma tão rápida? pergunta o economista”.

Mesmo os princípios informados na regulação do procedimento fiscal não são efetivamente atendidos. A atual Portaria SRF nº 3.007/2001 traz em seus anexos o modelo padrão de MPF com todas as informações que nele devem constar. Acontece que o conteúdo é muito genérico para que ofereça alguma transparência ao procedimento fiscal: “*Verificações Obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos*”⁴⁹⁴. No mais, o MPF identifica o contribuinte a ser fiscalizado e a autoridade fiscal, especifica os tributos e respectivos períodos de apuração e fixa um prazo para a sua conclusão.

Vê-se que o contribuinte não tem conhecimento sobre os fatos que justificaram o procedimento fiscal. A descrição das verificações a serem realizadas tem um texto padrão, sem qualquer individualização das divergências constatadas pela administração tributária quando do processamento das declarações prestadas.

Somente o valor democrático da imparcialidade⁴⁹⁵ parece orientar o procedimento fiscal, ainda assim em tese, porque na falta de transparência não existe atuação imparcial. É insuscetível a verificação dos motivos e das finalidades sem a efetiva publicidade exigida pelos regimes democráticos.

Defendemos, assim, que os mandados de procedimento fiscal se façam acompanhados dos relatórios detalhados pelo planejamento fiscal que tramitaram, secretamente, entre as autoridades administrativas. Não vemos razão para que seja diferente. Reiteramos aqui nossas considerações sobre as diferenças com o procedimento de inquérito policial. Que provas poderiam ser subtraídas a fim de dificultar a apuração dos fatos se são os próprios contribuintes que produzem as provas? São eles que têm deveres instrumentais de preparar e

⁴⁹⁴BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União – DOU de 07/01/2002. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal: “Art. 7ª [...]§1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos Anexos I e III. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)Anexo I - Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização [...] Procedimento Fiscal: Fiscalização [...] Tributos / Contribuições: [...] Períodos de Apuração: [...] Verificações Obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos”.

⁴⁹⁵ São valores democráticos das instituições: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação. VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

disponibilizar livros, documentos e registros. E na falta deles a fiscalização apura o crédito por provas indiretas. Com efeito, respeitada a proporcionalidade, os fatos são presumidos e as bases de cálculos, arbitradas. Há uma inversão do ônus da prova em favor da administração tributária⁴⁹⁶. Logo, não há riscos que possam frustrar o lançamento de ofício.

Diante dessas prerrogativas e possibilidades não conseguimos identificar prejuízos para o procedimento fiscal que justifiquem como regra o sigilo. Acrescenta-se que a recente lei de acesso a informações, a Lei nº 12.527, de 18/11/2011, assegura que os procedimentos administrativos observem os princípios básicos da administração pública e, entre outras diretrizes, a publicidade como regra e o sigilo como exceção. Também propugna a lei pela gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação e o desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública⁴⁹⁷.

De acordo com a mesma lei, somente serão sigilosas as informações imprescindíveis para a segurança da sociedade e do Estado. Em outra passagem, ela define quais seriam essas hipóteses. São relacionadas em sua maioria à soberania e a segurança da população. Entre elas, reconheceu-se a possibilidade de tratamento sigiloso quando a publicidade possa comprometer as atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, **relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações**⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 19515.004542/2003-31. Acórdão nº 1102-000.655 (Data da Sessão: 31/01/2012): “*Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou, na hipótese de tributação com base no lucro presumido, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO. No lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, a base de cálculo é obtida mediante a aplicação de diferentes percentuais de arbitramento sobre a receita de cada atividade, de sorte que os custos e despesas considerados por lei dedutíveis para fins de apuração da renda a ser tributada já estão ali computados*”. Processo nº 15586.720644/2012-01. Acórdão nº 1102-001.076 (Data da Sessão: 08/04/2014): “*Ementa:[...] ESCRITURAÇÃO. ERRO. ÔNUS DA PROVA. A escrituração faz prova a favor do contribuinte. Para infirmar seus lançamentos, o Fisco tem o dever de produzir contraprova. Entretanto, se há um erro na escrituração, inverte-se o ônus da prova*”.

⁴⁹⁷ BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 18/11/2011. Seção 1: “*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; [...]; IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; V - desenvolvimento do controle social da administração pública [...]* Art. 6º *Cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a: I - gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação; II - proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e III - proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso*”.

⁴⁹⁸ BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 18/11/2011. Seção 1: “*Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se: [...] III - informação sigilosa: aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua*

Essa última hipóteserefere-se às investigações policiais e fiscalizações promovidas pela administração pública para a prevenção e repressão a infrações. No âmbito da administração tributária, ela coincide com a repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva⁴⁹⁹.

Quanto à dispensa de mandado de procedimento fiscal, os demais casos previstos no artigo 11 da Portaria SRF nº 3007/2001 se caracterizam pelo conhecimento dos motivos pelo contribuinte concomitantemente à atuação fiscal, não se justificando a emissão de MPF. É o caso da malha fiscal ou do despacho aduaneiro. Nessas hipóteses existe publicidade normalmente e não se confere tratamento sigiloso.

A exceção, de fato, fica restrita à repressão ao contrabando e descaminho. A necessidade de atuação imediata⁵⁰⁰ justifica a ausência de MPF ou outro meio de publicidade e motivação. Isso porque nos casos que envolvem infrações penais há riscos de subtração de provas e frustração do ato de flagrante. Por essa razão, qualquer divulgação prévia da ação repressiva poderá prejudicar o sucesso da operação⁵⁰¹.

imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado [...] Art. 23. São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestritopossam: I - pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional;II - prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais; III - pôr em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; IV - oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; V - prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicos das Forças Armadas; VI - prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional; VII - pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou VIII - comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações”. (grifo nosso).

⁴⁹⁹BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União – DOU de 07/01/2002. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal: “Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: I - realizado no curso do despacho aduaneiro; II - interno, de revisão aduaneira; **III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva**; IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais); V - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFRF em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex. (Includo pela Portaria SRF n ° 1.238, de 31/10/2002); e VI - destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. (Includo pela Portaria SRF n ° 1.238, de 31/10/2002)”.

⁵⁰⁰ Quando as circunstâncias exigem uma atuação imediata, sem outra providência preliminar, a autoridade faz uso da prerrogativa da auto-executoriedade.MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 77. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: Parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 143: “a prerrogativa de alcançar, nessas hipóteses excepcionais, direitos fundamentais especialmente tutelados, como a incolumidade da pessoa, sua dignidade ou a garantia de seu patrimônio”.

⁵⁰¹MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 78: “O inquérito policial é ainda sigiloso, qualidade necessária a que possa a autoridade policial providenciar as diligências necessárias para a completa elucidação do fato sem que se lhe oponham, no caminho, empecilhos para impedir ou dificultar a colheita de informações com ocultação ou destruição de provas, influência sobre testemunhas etc”.

Apesar das justificativas para que os inquiridos policiais adotem o sistema inquisitório, é oportuno reiterar a informação de que o Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009 promove substanciais alterações no Código de Processo Penal. Em algumas delas, passa-se a admitir ao investigado amplo acesso a todas as provas produzidas, apresentação de considerações antes do encerramento da investigação criminal e indicação de fontes de prova em favor de sua defesa, podendo inclusive entrevistar pessoas⁵⁰². Também no que se refere às intimações do investigado, tornou-se obrigatória a informação sobre a finalidade do ato⁵⁰³.

Feitas essas considerações, não se compreende como o procedimento fiscal tenha permanecido tão dissonante com os valores democráticos. Não se sustenta a insistência de manter o contribuinte fiscalizado privado de verdadeiramente conhecer os motivos e finalidades do procedimento, ter previamente acesso aos documentos preparados pela fiscalização e manifestar-se antes do lançamento, quando até mesmo nos inquiridos da polícia judiciária os investigados têm acesso às provas e conhecem as motivações das diligências realizadas pela autoridade policial.

Uma vez analisada a fase inicial do procedimento, passamos justamente à proposta de divulgação pela autoridade administrativa da finalidade do cumprimento das intimações ao longo da fiscalização.

4.3 O Princípio da transparência nas intimações fiscais

⁵⁰²BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 12. É garantido ao investigado e ao seu defensor acesso a todo material já produzido na investigação criminal, salvo no que concerne, estritamente, às diligências em andamento. Parágrafo único. O acesso compreende consulta ampla, apontamentos e reprodução por fotocópia ou outros meios técnicos compatíveis com a natureza do material. Art. 13. É direito do investigado **ser ouvido pela autoridade competente antes que a investigação criminal seja concluída**. Parágrafo único. A autoridade tomará as medidas necessárias para que seja facultado ao investigado o exercício do direito previsto no caput deste artigo, salvo impossibilidade devidamente justificada. Art. 14. É facultado ao investigado, por meio de seu advogado ou de outros mandatários com poderes expressos, tomar a iniciativa de identificar fontes de prova em favor de sua defesa, podendo inclusive entrevistar pessoas. [...]” (grifo nosso)

⁵⁰³BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público. [...] Art. 28. As intimações dirigidas às testemunhas e ao investigado **explicitarão, de maneira clara e compreensível, a finalidade do ato, devendo conter informações que facilitem o seu atendimento**” (grifo nosso)

No curso do procedimento fiscal, a partir dos motivos que “deflagraram” seu início, a autoridade procura identificar os fatos que originaram as divergências detectadas pela administração tributária. O objetivo não é mais encontrar justificativas em defesa do contribuinte, mas a busca de “irregularidades” que legitimem a constituição do crédito para as diferenças originadas das divergências de informações entre as disponíveis na base de dados do órgão e as declaradas.

É que antes do procedimento fiscal, quando foram detectadas as divergências, a administração tributária já tinha intimado o contribuinte para promover a substituição da declaração original e, em seguida, avaliado discricionariamente a oportunidade em ouvir as justificativas do contribuinte⁵⁰⁴.

Dessa avaliação pode também ter início uma diligência fiscal para se buscar informações não disponíveis e que subsidiem a decisão quanto à necessidade de um procedimento fiscal⁵⁰⁵. Portanto, quando se inicia uma fiscalização o objetivo é o informado no artigo 3º inciso I da Portaria SRF nº 3007, de 26/11/2001: “*verificação do cumprimento das obrigações tributárias [...] podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias*”.

Para esse objetivo se faz necessária a verificação dos livros contábeis, registros e outros documentos relacionados ao tributo objeto da fiscalização. A autoridade obtém esses documentos através de intimações, com prazos fixados de acordo com sua experiência e avaliação sobre o tempo suficiente para que elas sejam atendidas. Quando entende necessária a autoridade também intima o contribuinte para prestar esclarecimentos sobre questões pontuais.

⁵⁰⁴BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/12/2010. Seção 1: “*Art. 7ª pessoa jurídica que deixar de apresentar a DCTF no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimada a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela RFB [...] Art. 8º Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna. [...] Art. 9º-A As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB. §1º A pessoa jurídica ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o art. 7º*”. (grifo nosso).

⁵⁰⁵BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001. Diário Oficial da União – DOU de 07/01/2002. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal: “*Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal: I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias; II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual*”.

Essa oportunidade de manifestação, além de ser oferecida apenas mediante provocação da autoridade, não é ampla. O contribuinte fica limitado a responder aos questionamentos da fiscalização; muitos deles somente para elucidar o pleno conhecimento das informações registradas nos documentos disponibilizados anteriormente.

Nessas oportunidades, não é informado ao contribuinte a finalidade da intimação, o resultado que pode advir com o seu atendimento. O desconhecimento do interesse no atendimento da intimação faz com que muitas vezes a resposta seja incompleta e interpretada desfavoravelmente ao contribuinte.

Com efeito, essa é uma consequência natural da falta de transparência dos atos praticados pela administração pública. A predisposição para um determinado resultado que favoreça o interesse fazendário⁵⁰⁶ prejudica também a imparcialidade do procedimento e, conseqüentemente, o princípio da verdade material.

Como já salientado, a fiscalização tem a prerrogativa da inversão do ônus probatório em seu favor nos casos de não apresentação de documentos ou falta de atendimento às intimações para obtenção de esclarecimentos. Nesses casos, é o contribuinte que deverá provar a inocorrência dos fatos geradores e outras questões de seu interesse.

De fato, não se sustenta a cultura do segredo; ainda mais quando mesmo nos inquéritos policiais o pensamento contemporâneo é pela democratização dos procedimentos administrativos. Inclusive, como vimos, o projeto de reforma do código de processo penal contém dispositivo expresso no sentido de exigir da autoridade policial que detalhadamente informe ao investigado nas intimações qual a finalidade do ato⁵⁰⁷. Também é assegurada ao investigado a possibilidade de requerer à autoridade policial diligências, que somente no caso de comprovada desnecessidade não serão realizadas. E nesse caso, o investigado exerce o contraditório junto ao superior hierárquico da autoridade ou ao ministério público⁵⁰⁸.

No entanto, apesar dos avanços no procedimento de inquérito policial, nosso procedimento de fiscalização permanece com as velhas práticas autoritárias. Não é oportunizado ao contribuinte requerer diligências ou perícias no curso do procedimento

⁵⁰⁶ MARINS. James. *Princípios Fundamentais de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45: “opõe-se a necessidade de se conferir ao contribuinte necessárias garantias em face de um ente avassalador dotado de tríplice função [...]”.

⁵⁰⁷BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 28. As intimações dirigidas às testemunhas e ao investigado explicitarão, de maneira clara e compreensível, a finalidade do ato, devendo conter informações que facilitem o seu atendimento”.

⁵⁰⁸Ibid: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”.

fiscal⁵⁰⁹. A postergação para a fase de revisão é somente mais uma consequência do conceito de que primeiro se constitui o crédito unilateralmente para que, após, com a impugnação e os recursos cabíveis os equívocos sejam corrigidos. Esse modelo se assenta no conceito de que somente excepcionalmente os lançamentos tributários contenham alguma incorreção, a presunção é que o crédito existe e, de fato, o contribuinte é devedor do tributo.

Acontece que a realidade tem se mostrado um tanto diferente. Como já assinalado, o CARF tem colocado em dúvida essa presunção de veracidade do lançamento tributário pelo procedimento fiscal de ofício. É expressivo o número de acórdãos que reconhecem a improcedência total ou parcial dos créditos constituídos pela fiscalização⁵¹⁰. É difícil presumir que os créditos constituídos são verdadeiros e legítimos quando em suas revisões – realizadas pela própria administração tributária - em torno da metade deles são considerados ao final improcedentes.

Nossa proposta se alinha com a solução desse problema. Entendemos que a instrução probatória conduzida unilateralmente traz riscos para a necessária imparcialidade e busca da verdade material⁵¹¹. Quando a decisão preexiste ao procedimento, a autoridade conduzirá a produção provas para a demonstração *de sua verdade*, desprezando os fatos que a contradizem. Não é por outra razão que o projeto de reforma do código de processo penal amplia a garantia de o investigado requerer à autoridade policial diligências em sua defesa⁵¹². As diligências devem ser decididas e realizadas com a única finalidade de revelação dos fatos

⁵⁰⁹BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 16. A impugnação mencionará: [...] IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”.

⁵¹⁰Em estatística realizada alguns anos antes da criação do CARF, reconhecia-se que apenas 1/3 dos créditos eram mantidos pelas turmas colegiadas do Primeiro Conselho de Contribuintes. DELGADO, José Augusto. *Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. Atualmente, a proporção é em torno de 50% do total de créditos examinados pelo CARF. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

⁵¹¹ Mesmo as diligências e perícias requeridas na impugnação podem ser indeferidas apenas sob o fundamento de que são prescindíveis. Para que a decisão se revista de melhor legitimidade, Eduardo Domingos Bottallo sugere que se aplique ao processo administrativo tributário o artigo 420 do Código de Processo Civil. Assim, os pedidos de diligências e perícias somente seriam indeferidos nos casos de: a) a prova do fato não dependa do conhecimento especial de técnico; b) ser desnecessário em função de outras provas já produzidas; e c) a verificação ser impraticável. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Processo Administrativo Tributário: Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 40-41.

⁵¹²BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=58827&tp=1>. Acesso em: 10/06/2014: “Art. 27. A vítima, ou seu representante legal, e o investigado poderão requerer à autoridade policial a realização de qualquer diligência, que será efetuada, quando reconhecida a sua necessidade. §1º Se indeferido o requerimento de que trata o caput deste artigo, o interessado poderá representar à autoridade policial superior ou ao Ministério Público”.

e não para a obsessiva e tendenciosa justificação do poder punitivo do Estado. A verdade não é uma escolha a ser produzida, ela é apenas revelada. Essa é a verdadeira essência do princípio da verdade material nos procedimentos administrativos.

Como já apontamos, há muitas razões para que a fiscalização realize o lançamento da forma mais onerosa para o contribuinte. A própria existência no CTN de uma norma expressa de responsabilização funcional intimida a autoridade fiscal⁵¹³. Essa preocupação ainda se agrava pelo isolamento a que se sujeita diante da administração tributária. Daí nossa defesa, desenvolvida no próximo tópico, por um modelo que o retire da autossuficiência e compartilhe com os outros órgãos a responsabilidade pelo lançamento. No mais, o reconhecimento profissional também é um fator geral de motivação no exercício dos cargos públicos⁵¹⁴.

Como vimos no segundo capítulo deste trabalho, considerada a complexidade em que se tornou a atividade de interpretação e aplicação da legislação tributária, muitos são os casos de incerteza. Como já afirmamos, atendência é que no caso de dúvida a autoridade fiscal decidirá pela realização do lançamento.

Embora sejam louváveis os investimentos com treinamento de auditores-fiscais e a implementação de novas ferramentas de trabalho, é hora de se repensar o próprio procedimento de fiscalização. A participação do contribuinte pode ser o elemento que falta para a melhor qualidade dos créditos tributários. Ninguém melhor do que o próprio interessado para contribuir na formação das decisões administrativas. É esse novo paradigma que constitui a ideia central da processualização do direito administrativo⁵¹⁵.

Com efeito, deliberação e a transparência são dois dos valores de validação democrática das instituições⁵¹⁶. Temos observados sucessivas reformas legislativas que

⁵¹³BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. [...] *Parágrafo único.* A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

⁵¹⁴Inclusive, existia uma gratificação de desempenho de atividade tributária, extinta em 16/07/2004, como incentivo aos resultados de fiscalização. BRASIL. Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 09/12/2002. Seção 1: “Art. 15. *Fica instituída a Gratificação de Desempenho de Atividade Tributária - GDAT, devida aos integrantes da Carreira Auditoria da Receita Federal, Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, no percentual de até 50% (cinquenta por cento), incidente sobre o vencimento básico do servidor. (Revogado pela medida provisória nº 440, de 2008) §1º A GDAT será atribuída em função do efetivo desempenho do servidor, bem como de metas de arrecadação fixadas e resultados de fiscalização, na forma estabelecida em ato do Poder Executivo. (Revogado pela Lei nº 10.910, de 2004) §2º Até 20 (vinte) pontos percentuais da GDAT será atribuída em função do alcance das metas de arrecadação e resultados de fiscalização”.* BRASIL. Lei nº 10.910, de 15 de julho de 2004. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16/07/2004.

⁵¹⁵MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

⁵¹⁶São valores das instituições democráticas: transparência, *accountability*, imparcialidade e deliberação. VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

contemplam a releitura constitucional de nosso ordenamento. Fala-se em uma filtragem constitucional do ordenamento jurídico para alinhá-lo aos valores constitucionais⁵¹⁷. Além dos que já entraram em vigor recentemente, como é o caso do código florestal, encontram-se em tramitação no Congresso Nacional nada menos do que os códigos: penal, processual penal e processual civil.

Enquanto aguardamos que os movimentos reformadores cheguem ao processo tributário, a jurisprudência vem progredindo na vanguarda. No começo desse ano, a Justiça Federal do Rio de Janeiro concedeu liminar à OAB/RJ para que as sessões das DRJ deixassem de ser realizadas secretamente. As pautas de julgamento passam a ser publicadas e os advogados obtêm o direito de assisti-las⁵¹⁸.

Outra decisão nesse sentido foi proferida pela Justiça Federal do Distrito Federal. As DRJ ficaram obrigadas a aplicar por analogia o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse caso, a OAB/DF teve deferido também o direito de requisição de produção de provas, sustentação oral, participação em debates e apresentação memoriais nas sessões de julgamento⁵¹⁹.

Essas decisões realinham o artigo 25, inciso I do Decreto nº 70.235/72 aos valores democráticos. A deliberação deixa de ser interna, oportunizando ao contribuinte a participação efetiva no resultado dos julgamentos⁵²⁰.

O Ministério Público Federal do Rio de Janeiro também emitiu parecer favorável aos contribuintes. A fundamentação guarda estreita relação com nossas considerações ao longo deste trabalho: *“É certo que com a Constituição de 1988, o direito à defesa estabeleceu a sua importância frente à ideia de democracia, se mostrando como instrumento capaz de reduzir, sobremaneira, o arbítrio do Estado, especialmente no que se refere aos processos*

⁵¹⁷SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem Constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999. p. 61-63.

⁵¹⁸BRASIL. Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio de Janeiro. 5ª Vara Federal. Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101. Disponível em: <http://www.jfrj.jus.br/>. Acesso em: 10/06/2014.

⁵¹⁹BRASIL. Justiça Federal. Seção Judiciária do Distrito Federal. 8ª Vara Federal. Processo nº 0009018-74.2014.4.01.3400. Disponível em: <http://portal.trf1.jus.br/>. Acesso em: 10/06/2014. *“seja permitido ao advogado a apresentação de memoriais, sustentação oral, requisição de produção de provas, participação em debates, e todos os demais atos necessários ao exercício da advocacia”*.

⁵²⁰BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: *“Art. 25. O julgamento de processos sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) I - às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal: (Redação dada pela Medida Provisória nº 232, de 2004”*.

administrativos”. Nele também há referências aos princípios da publicidade, transparência, segurança e eficiência⁵²¹.

Confirmando-se essa tendência de democratização das instâncias administrativas, espera-se uma evolução mais ampla do pensamento jurídico com vistas à plena efetivação dos valores constitucionais com prevalência sobre outros interesses “comezinhos”⁵²².

Com efeito, a prática democrática é contínua e ininterrupta. A participação pelo contraditório deve acompanhar todas as fases de constituição da certeza e liquidez do crédito tributário, desde o início do procedimento fiscal. É injustificável negá-la quando a decisão pelo lançamento tributário de imediato provoca restrições de caráter patrimonial ao contribuinte.

4.4 A colaboração dos órgãos consultivos da administração tributária

Vimos no primeiro capítulo que a ampla participação dos interessados na formação da decisão final aumenta a sua qualidade e aceitação. A deliberação é um dos valores de legitimação democrática das instituições.

Nesse sentido, também merecem reconhecimento os órgãos de deliberação colegiada. O diálogo nessas instituições é instrumento de eficiência, racionalidade, imparcialidade e transparência⁵²³. As audiências públicas e os conselhos deliberativos são potencialmente capazes de proporcionarem expressivos ganhos em legitimidade democrática ao órgão.

⁵²¹ BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria da República no Rio de Janeiro. Parecer no Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/>. Acesso em: 10/06/2014: “Com efeito, a ordem constitucional assegura como direito fundamental o respeito ao devido processo legal. Este preceito traduz-se no direito ao procedimento calcado nos princípios da publicidade, segurança e eficiência, garantindo aos participantes e interessados maior transparência, de modo a atender aos parâmetros de Justiça e de interesse público. [...] inegável que a Administração Pública não tem direito de cominar ao administrado penalidades – notadamente de caráter patrimonial – sem antes garantir-lhe o direito de defesa. Trataria de uma analogia, in bonam partem do procedimento que ocorre na via judicial. O importante é caracterizar a relação bipolar, difusora do devido processo legal, que garante as partes envolvidas a paridade”.

⁵²² A resistência da administração tributária a essas decisões é um exemplo. Alegou-se que a abertura das sessões de julgamento seria inviável por falta de estrutura e de pessoal, a necessidade de celeridade aos julgamentos e a proteção ao sigilo fiscal. Pelos argumentos se vê como a falta de transparência é injustificável e desprovida de lógica jurídica.

⁵²³ MATTOS, Paulo Todescan Lessa. *O Novo Estado Regulador no Brasil: Eficiência e Legitimidade*. São Paulo: Editora Singular, 2006. p. 25.

É que os órgãos colegiados se caracterizam pela representatividade de todos os destinatários da decisão, em um ambiente de democracia discursiva⁵²⁴. Além da abertura para a participação popular direta, seus conselhos deliberativos são formados por representantes dos interessados numa composição institucional mista⁵²⁵.

Com efeito, a participação reforça a importância das deliberações na formação das decisões. A experiência dos órgãos colegiados é um bom exemplo de atuação mais alinhada com os valores democráticos. É assim no âmbito do processo administrativo tributário, a participação paritária de representantes dos contribuintes no CARF tem se confirmado como valioso instrumento de legitimação democrática e eficiência⁵²⁶.

Os órgãos singulares⁵²⁷ também podem aproveitar a experiência dos órgãos colegiados. Ainda que não adotem conselhos deliberativos, nada impede que dialoguem entre si, emprestando reciprocamente suas experiências e capacidades técnicas para a formação de uma decisão mais racional, eficiente e imparcial.

Para essa forma de coparticipação merecem destaques órgãos consultivos. São institucionalmente criados para o desenvolvimento e disseminação, interna e externa, do conhecimento técnico sobre matérias afetas à administração pública. Internamente, contribuem para a harmonização de entendimentos e, externamente, prestam-se para a orientação do administrado e a segurança jurídica.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil são órgãos de consulta a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit e as divisões tributação das superintendências regionais - Disit⁵²⁸. A primeira é um órgão central de abrangência nacional; enquanto as divisões de tributação atuam em resposta às consultas formuladas no âmbito das superintendências.

⁵²⁴ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: Entre facticidade e validade*. Vol. II. Tradução: Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. p. 215.

⁵²⁵ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 300.

⁵²⁶ BALERA, Wagner. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 468.

⁵²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000. p. 68.

⁵²⁸ BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/09/2013. Seção 1: “Art. 24. *Compete às Disit e às Coordenações de área da Cosit: I - proceder ao exame do processo; II - elaborar a Solução de Consulta ou de Divergência; III - declarar a ineficácia da consulta; IV - declarar a vinculação da Solução de Consulta; e V - realizar o juízo de admissibilidade do recurso especial e da representação*. Art. 25. *Compete à Cosit gerenciar os processos de consulta*”.

A Coordenação-Geral de Tributação também exerce importante função na regulamentação da legislação tributária⁵²⁹. O órgão decide e dissemina a interpretação, em tese, a ser adotada pela fiscalização. Exerce, assim, função relevante para a padronização do tratamento tributário a ser adotado por todas as autoridades fiscais.

Apesar da importância que representa para a eficiência e segurança jurídica há poucas experiências de diálogo entre o procedimento fiscal e os órgãos consultivos para dirimir a interpretação da legislação tributária. Ainda prevalece a cultura da autossuficiência como pressuposto para a autoridade.

Na prática, uma única autoridade fiscal decide unilateralmente sobre a interpretação da legislação, apesar das divergências de entendimento com os contribuintes e mesmo entre os próprios órgãos da administração tributária. Confia-se, mais uma vez, que os excessos sejam corrigidos ao longo do processo de revisão.

Salientamos que nos processos administrativos, quando então se confundem as posições de interessado e autor da decisão no mesmo órgão público, deve-se mais ainda reconhecer a importância do contraditório, a fim de inibir uma atuação parcial da autoridade. O verdadeiro contraditório é aquele que verdadeiramente influencia na formação do ato decisório e não uma mera formalidade episódica⁵³⁰.

Diante de tão expressivo privilégio é de se exigir do órgão público maior responsabilidade para a justificação de sua decisão. Não basta a legitimidade formal buscada na lei de competência; a autoridade tem contra si o ônus argumentativo de demonstrar que, apesar de interessada, sua decisão observou parâmetros aceitáveis de imparcialidade.

E o diálogo interno pode ser um instrumento importante para os valores democráticos da imparcialidade e deliberação⁵³¹. A participação no processo decisório de outras

⁵²⁹Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/05/2012: “Art. 82. À Coordenação-Geral de Tributação - Cosit compete: I - gerenciar a elaboração, o aperfeiçoamento, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da legislação tributária; [...]III - analisar projetos de emenda à Constituição, projetos de lei e medidas provisórias, em todas as fases do processo legislativo, bem como minutas de decretos e outros atos complementares de iniciativa de órgãos do Poder Executivo, sem prejuízo da realização de idênticas atividades pelas demais Subsecretarias no que diz respeito às matérias de suas competências; IV - analisar as proposições e estudos de natureza tributária, aduaneira e correlata apresentados por entidades governamentais, sociais e empresariais, sem prejuízo da realização de idênticas atividades pelas demais Subsecretarias no que diz respeito às matérias de suas competências; e (Redação dada pela Portaria MF nº 512, de 2 de outubro de 2013)”.

⁵³⁰FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução: Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006. p. 123-124. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 220.

⁵³¹VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007. p. 3-4.

autoridades, justamente de órgãos com a atribuição institucional de consultoria, confere maior legitimidade ao resultado final.

O modelo propicia à autoridade fiscal uma repartição de responsabilidades com o órgão superior consultivo da administração tributária, tendo a seu favor fortalecida a imparcialidade da decisão. A coparticipação com outros órgãos faz transferir para a administração tributária parte das insatisfações com a decisão desfavorável, isentando a autoridade fiscal de acusações de ordem pessoal.

De fato, a autoridade fiscal não atua no vazio, de forma autônoma, de acordo com sua mais pura e livre convicção. A administração tributária, como qualquer outra instituição, pauta o procedimento de fiscalização em vários aspectos: estrutural, político e limitação técnico-administrativa⁵³².

Com o diálogo interno, a autoridade fiscal passa a compartilhar a responsabilidade pelo fiel cumprimento das políticas do órgão, antes lhe confiada informal e presumidamente. Com efeito, é comum que a autoridade fiscal conviva em seu dia-a-dia com a dúvida sobre a sua correta atuação à luz do pensamento do órgão.

Diante dessa tensão diária no exercício de suas atribuições, a opção de maior conforto para si acaba sendo a adoção da decisão que maximize o interesse fazendário. Por óbvio que essa preferência nos procedimentos fiscais de lançamento tributário contraria a impessoalidade e esbarra da legitimação democrática.

E sendo a decisão da autoridade fiscal monocrática, é para ele que, oportunamente, são direcionadas todas as críticas. Os órgãos superiores da administração tributária, com sua maior proximidade ao núcleo político, recebem críticas mais “temperadas”. Como o contribuinte tem consciência de que o lançamento tributário tem natureza decisória e não é única decisão correta⁵³³ culpará principalmente a autoridade fiscal pelo seu infortúnio. Para ele, fosse outra a autoridade, talvez a sorte seria outra.

⁵³²O institucionalismo é uma teoria sobre o “*processo por meio do qual as organizações e procedimentos adquirem valor e estabilidade*”. GOODIN, Robert. Las instituciones y su diseño. In: GOODIN, Robert. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p. 38. Sobre a aplicação da teoria para o redesenho institucional do processo de consulta fiscal, recomendamos a leitura de monografia desenvolvida pelo Professor Alex Assis de Mendonça. MENDONÇA, Alex Assis de. *Consulta Tributária na Receita Federal do Brasil: Desenho Constitucional, Valores Democráticos e Arquitetura de Escolha*. 2014. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense. Niterói: 2014.

⁵³³DIMOULIS, Dimitri. Sentidos, vantagens cognitivas e problemas teóricos do formalismo jurídico. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 220-224.

E considerando que no processo administrativo tributário, sobretudo no CARF, há uma expressiva redução dos créditos constituídos pela fiscalização⁵³⁴, agrava-se a credibilidade na imparcialidade do procedimento fiscal. As escolhas da autoridade são vistas como conservadoras e exageradas.

Com efeito, o compartilhamento proporciona repartição de responsabilidades e com ela o melhor alinhamento com a imparcialidade. Embora as decisões ainda não fiquem livres das experiências e convicções pessoais da autoridade, a maior participação confere mais segurança e aceitação no resultado, o que representa ganho em legitimidade.

Nossa proposta, portanto, contempla a coparticipação da administração tributária, uma maior sinergia para resgatar a autoridade fiscal do isolamento que se vê diante do contribuinte fiscalizado. É que o procedimento de fiscalização é realizado nas dependências do contribuinte e diante dos interesses contrapostos a presença da autoridade nem sempre é aceita com naturalidade.

Assim, o ambiente de trabalho pode se tornar adverso à medida que os entendimentos são revelados e o contribuinte melhor vai conhecendo seus riscos fiscais. Nesse momento, para a redução de tensões é importante que se compreenda a imparcialidade da autoridade. Para isso, torna-se relevante a transparência do processo decisório, quando então se esclareça a posição da administração tributária avaliando os entendimentos da autoridade fiscal.

4.5 O contraditório antes da decisão de constituição do crédito tributário

Nossa proposta para a democratização do procedimento fiscal contempla que:

- a) desde o início, o contribuinte seja detalhada e verdadeiramente informado dos motivos e finalidades das diligências e da fiscalização;
- b) o contribuinte tenha acesso às provas produzidas pela fiscalização e lhe seja reconhecido o direito de requerer outras provas de seu interesse para a demonstração dos fatos;

⁵³⁴Em estatística realizada alguns anos antes da criação do CARF, reconhecia-se que apenas 1/3 dos créditos eram mantidos pelas turmas colegiadas do Primeiro Conselho de Contribuintes. DELGADO, José Augusto. *Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias – Nova Série nº 05: *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. Atualmente, a proporção é de 50% do total de créditos examinados pelo CARF. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

- c) a autoridade fiscal adote a cultura do diálogo com os órgãos consultivos da administração tributária, compartilhando a responsabilidade pela interpretação da legislação; e
- d) a participação pelo contraditório seja exercida antes da decisão pelo lançamento tributário de ofício.

Com efeito, a democracia deve ser exercida contínua e permanentemente⁵³⁵. Assim, a participação pelo contraditório deve acompanhar todas as fases de formação da decisão; o que para a constituição definitiva do crédito tributário significa reconhecê-lo desde o procedimento fiscal⁵³⁶. Nessa parte do trabalho, ocupamo-nos assim do exercício do contraditório antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Antes da criação de delegacias especializadas em julgamento pela Lei nº 8.748, de 09/12/93⁵³⁷, posteriormente transformadas em Delegacias da Receita Federal de Julgamento pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001⁵³⁸, a impugnação do contribuinte ao lançamento era tratada como recurso hierárquico, já que apreciada pelo mesmo órgão de fiscalização⁵³⁹.

Assim, o fato de ser o lançamento apreciado pelo superior hierárquico da autoridade fiscal, no exercício da supervisão funcional, proporcionava maior liberdade para a modificação do crédito. No âmbito da mesma delegacia concentravam-se as duas atribuições: constituição do crédito e julgamento da impugnação.

Portanto, em tese, o delegado decidia sobre o crédito tributário de acordo com o mesmo entendimento aplicado para outros lançamentos, o que contribuía para a uniformização da interpretação e aplicação da legislação. E a proximidade entre as duas

⁵³⁵ SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 56-58. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2011. p. 407: “Na França, observa-se a presença do contraditório a todo tempo: desde antes do lançamento (no próprio procedimento de fiscalização) até no decorrer da execução (recouvrement), sob pena de responsabilidade administrativa do Estado por inobservância dessa garantia”.

⁵³⁶MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 20, 122-123, 145.

⁵³⁷BRASIL. Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10/12/93.

⁵³⁸BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/08/2001. Seção 1: “Art. 64. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, passa a vigorar com a seguinte redação: Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal”.

⁵³⁹BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1. Redação original: “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância: a) aos Delegados da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda”.

autoridades, dentro de uma relação funcional e cotidiana, apresentava como vantagem a constituição do crédito de acordo com o entendimento daquela que viria a julgar a impugnação.

De fato, a autoridade fiscal não deseja que o resultado de seu trabalho seja desconstituído. A desqualificação do crédito denota certa forma que cometeu algum equívoco. Naturalmente, para evitar tal consequência ele se vê mais tendente a buscar uma coparticipação do delegado para o lançamento tributário, repartindo-se a responsabilidade. Como vimos no item anterior, muito se ganha em imparcialidade, eficiência e segurança quando não é uma única autoridade fiscal que decide sobre o lançamento tributário⁵⁴⁰.

Atualmente, com o julgamento das impugnações realizadas por uma delegacia especializada na revisão dos créditos tributários ganhou-se em qualidade técnica; no entanto, o processo se tornou mais cerimonioso, prolongado⁵⁴¹ e conservador, aproximando-se dos processos judiciais.

Essa tem sido uma tendência do processo administrativo tributário. Cada vez mais se distancia de suas origens, o direito administrativo, e se aproxima dos procedimentos do processo civil. Na segunda instância, o CARF tem funcionado como verdadeiro tribunal. Além do julgamento dos recursos voluntários e da remessa necessária (recurso de ofício), seu regimento interno ainda prevê: embargos de declaração, exame de admissibilidade, recurso especial, súmulas, súmulas vinculantes, turmas ordinárias, turmas especiais, câmara superior de recursos fiscais, conselho pleno etc.⁵⁴²

Embora os investimentos na denominada etapa contenciosa de revisão do crédito tributário tenham apresentado resultados expressivos⁵⁴³, parece-nos mais eficiente melhorar a qualidade do procedimento fiscal do que agigantar ainda mais o controle *a posteriori*. É preferível à administração tributária evitar a constituição de créditos incertos do que se vê a

⁵⁴⁰O controle preventivo do lançamento como instrumento de legitimidade e inibição de desvios funcionais foi defendido pelo Professor Sérgio André Rocha. O lançamento deixaria de ser um ato simples praticado por um único agente fiscal para se transformar em ato decisório com a participação das chefias. ROCHA, Sérgio André. *Ética na administração fazendária e o processo administrativo fiscal*. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: QuartierLatin, 2007. p. 639-640.

⁵⁴¹ Em média são julgados após 2 anos do protocolo da impugnação. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 28.

⁵⁴²BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências.

⁵⁴³FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

todo tempo acionada para revisá-los. A participação do contribuinte seria importante nesse sentido.

E o exercício do contraditório antes da decisão pelo lançamento de certo tem muito a contribuir para a validação democrática e a eficiência. São muitas as vantagens: melhor qualidade do crédito, não haveria a necessidade dos ritos processuais que envolvem a retificação dos créditos, menor duração do processo, uniformização na interpretação e aplicação da legislação pela autoridade fiscal, o procedimento fiscal seria reposicionado como fase do processo administrativo tributário e não mais como um procedimento que o antecede, dentre outras.

Nossa proposta é que a autoridade fiscal apresente ao contribuinte o termo de verificação fiscal acompanhado dos relatórios de detalhamento da apuração, facultando-lhe o contraditório. A decisão pelo lançamento seria tomada em conjunto com o chefe do setor de fiscalização das delegacias⁵⁴⁴ (divisão, serviço, seção ou núcleo de fiscalização).

De fato, a participação do contribuinte antes da constituição do crédito traz para o lançamento outros entendimentos e pontos de vista que lhe agregam valor. Ela é assim tanto um instrumento de controle como também um meio de formação da decisão. E quanto à simplificação do processo, atualmente um crédito somente é retificado após o julgamento pela DRJ, o que demora mais de dois anos⁵⁴⁵ e é normalmente antecedido por novas diligências, com todos os ritos processuais necessários.

Prevalece também o conservadorismo que se traduz no esforço, muitas vezes injustificado, de preservação do crédito. O que seria de se esperar considerando que a decisão pela improcedência do lançamento seria um ato de natureza constitutiva negativa. Já com o modelo proposto não haveria ainda um crédito constituído sendo retificado, pois estariam sendo corrigidos eventuais equívocos do procedimento fiscal durante a constituição do crédito. A tendência é que não existam tantas hesitações na correção da apuração do tributo, melhorando-se a liquidez do crédito.

Outra vantagem se relaciona com a segurança jurídica. Uma vez que se quebra o paradigma da autossuficiência do agente fiscal, como se ela fosse um pressuposto de sua

⁵⁴⁴O Prof. Aurélio Pitanga Seixas Filho sugeriu a participação do supervisor de fiscalização e do chefe de fiscalização na decisão de lançamento. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais: Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983. p. 73.

⁵⁴⁵ Em média são julgados após 2 anos do protocolo da impugnação. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 28.

autoridade, a coautoria do lançamento com a chefia de fiscalização da delegacia uniformiza o tratamento tributário a todos os contribuintes de sua circunscrição.

Atualmente, cada agente fiscal decide isolada e monocraticamente todas as questões relacionadas ao procedimento. Fica assim o contribuinte lançado à sorte de quem será designado para a sua fiscalização. As chefias se ocupam mais com a supervisão das equipes de fiscalização (cumprimento de metas e prazos, serviços burocráticos etc.), não interferem no trabalho que está sendo executado pelo agente fiscal.

No modelo proposto, o contribuinte se manifesta antes da constituição do crédito, quando tem a oportunidade de apresentar seu entendimento sobre as questões de fato e direito, juntar provas do alegado e requerer diligências e perícias para a produção de outras provas.

Após o lançamento em coautoria com o chefe do setor de fiscalização da delegacia, o contribuinte exerce normalmente seu direito de impugnação, a ser examinada pela DRJ. Nela, considerada sua especialização, o exame do lançamento teria como característica uma revisão estritamente técnico-jurídica. A tendência é que reste pouca necessidade de retificação do crédito por questões fáticas. As provas apresentadas pelo contribuinte antes do lançamento já teriam sido consideradas na constituição do crédito.

As DRJ se ocupam muito mais com o exame de provas juntadas pelo contribuinte do que com as matérias jurídicas, o que poderia ser evitado caso essa fase ocorresse durante o lançamento e não em sua revisão. É de considerar também que no modelo inquisitório, diante da condução unilateral da produção probatória, o contribuinte postergue a apresentação de documentos para a fase de impugnação ao lançamento.

É oportuno esclarecer que mesmo no modelo atual as DRJ não retificam diretamente o crédito quando o contribuinte comprova na impugnação que os valores lançados são excessivos. O julgamento é baixado em diligência para que a própria fiscalização os examine. Assim, em relação ao modelo ora proposto, não caberia a crítica quanto a uma necessidade de aumento da estrutura administrativa dos setores de fiscalização das delegacias. As diligências que têm a finalidade de retificação do crédito são cumpridas pela fiscalização e assim permaneceriam; porém, com a vantagem de antecederem a constituição do crédito e, portanto, sem a necessidade de remessa dos autos do processo para as DRJ.

Com a possibilidade de direcionar seus trabalhos mais para as questões de direito, as DRJ terão mais tempo para examiná-las, o que ao final também contribui para o reexame a ser realizado no âmbito do CARF. Essas questões já estariam mais “amadurecidas” no processo. Com isso, todos ganham em eficiência e celeridade. A finalidade de criação das delegacias

especializadas em julgamento pela Lei nº 8.748, de 09/12/93⁵⁴⁶ não era outra senão a especialização técnico-jurídica do órgão de revisão do lançamento, atribuição antes exercida pela própria delegacia de fiscalização.

E ainda que vinculadas aos atos normativos da SRFB, compete às turmas de julgamento da DRJ interpretar a legislação tributária e suprir as omissões e obscuridades. Como já sustentamos em várias passagens deste trabalho, a complexidade da legislação tributária torna incerta a interpretação que será adotada pela autoridade fiscal e a administração tributária. E mesmo os atos normativos⁵⁴⁷ estão sujeitos a entendimentos divergentes, tanto por parte dos contribuintes quanto pelos órgãos da administração.

Conseqüentemente, o fato de as DRJ estarem vinculadas aos atos normativos não afasta a possibilidade de divergências de interpretação entre elas. É importante assim que disponham de mais tempo para examinarem as questões jurídicas. Acreditamos que o exame das questões de fato antes do lançamento e da impugnação contribuiria para esse resultado.

Por fim, com a adoção do modelo proposto o procedimento de fiscalização não mais conservaria as características que o distinguem do processo administrativo tributário – a unilateralidade e o sistema inquisitório. A oportunidade de requerer diligências e exercer o contraditório no procedimento de fiscalização reposiciona o procedimento de fiscalização.

Com efeito, não subsistiria a separação entre procedimento fiscal e processo administrativo tributário, cada qual com sua lógica própria e inconciliável, mas apenas um processo de constituição e revisão do crédito tributário estruturado em várias fases: declarações do contribuinte e suas retificações, decisão pela homologação ou não, diligências prévias, início do procedimento fiscal, diligências, requerimentos do contribuinte, manifestação sobre o termo de verificação fiscal e cálculo do tributo, decisão pelo lançamento, impugnação, revisões pelas delegacias de julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Essa unificação proposta proporciona uma simplificação ao modelo hoje existente de bipartição em um procedimento de constituição e um processo de constituição definitiva. É difícil de aceitar que seja constituído um crédito unilateralmente que somente não constitui de imediato um título executivo com certeza e liquidez em razão da possibilidade de impugnação

⁵⁴⁶BRASIL. Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 10/12/93.

⁵⁴⁷BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]”

e recurso por parte do contribuinte. Infelizmente, a revisão do crédito não tem sido um controle por autotutela⁵⁴⁸, como deveria pela relevância da finalidade e demais característica de sua constituição, mas um controle exercido apenas por provocação e ainda assim dentro dos limites do alegado⁵⁴⁹.

Na falta de provocação da administração, em tese, ainda que o crédito contenha equívocos “grosseiros” ele será inscrito em dívida ativa e constituirá título executivo extrajudicial⁵⁵⁰. É certo que a administração tributária, consciente do problema, vem atenuando esse risco com fundamento no artigo 63, §2º da Lei nº 9.784, de 29/01/99⁵⁵¹ e no princípio da verdade material.

4.6 Síntese conclusiva

A oportunidade de manifestação do contribuinte durante o procedimento fiscal proporciona legitimação democrática e eficiência. A participação dos interessados no processo decisório previne a arbitrariedade, justificada pela supremacia do interesse público sobre os particulares e seus reflexos: a unilateralidade e a presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos.

Nos processos administrativos, o conceito de partes apresenta um sentido diferente quando comparado aos processos judiciais. Elas não são necessariamente oponentes em defesa de interesses exclusivamente próprios. Participam em conjunto para o melhor resultado.

⁵⁴⁸DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 1999. p. 577.

⁵⁴⁹BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

⁵⁵⁰BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União – DOU de 26/10/1966: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jan 1973. Seção 1: “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: [...] VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”. BRASIL. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30/09/2011. Seção 1: “Art. 54. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. [...] §2º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago ou parcelado o crédito tributário, o órgão preparador encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva”.

⁵⁵¹BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 01/02/1999. Seção 1: “Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto: [...] § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa”.

Nesse sentido, o contraditório contribui para a revelação dos fatos, o que se alinha com a realização do princípio da verdade material. Ambas as partes devem exercer seus direitos e deveres processuais de forma paritária, com igualdade e responsabilidade.

E com a reunião de pontos de vista, conhecimento e experiências ganha-se também em eficiência. Ao incorporar esses atributos, a decisão tende à melhor qualidade e, conseqüentemente, provoca menos resistências para sua aceitação. Há uma redução nos custos de transação, o que também se alinha com a duração razoável do processo.

Atualmente, a participação do contribuinte é exercida apenas após a constituição do crédito, controle *a posteriori*. Contudo, a prevenção de falhas na administração pública tem se mostrado mais eficiente e econômica do que os sistemas concebidos para posteriormente corrigi-las. É o que acontece com o processo administrativo tributário, que demanda expressiva estrutura e um alto custo de funcionamento⁵⁵².

Com efeito, é oportuno se repensar o procedimento de fiscalização para o lançamento de ofício. A condução unilateral sob a comodidade de um sistema inquisitório não tem apresentado os melhores resultados⁵⁵³. A participação do contribuinte pode ser o ingrediente que falta para a melhor qualidade dos créditos tributários.

Neste capítulo apresentamos assim uma proposta prática em substituição ao modelo atual. A transparência deve acompanhar o procedimento desde seu início, com a informação detalhada dos motivos. Também as diligências devem ser precedidas de esclarecimentos sobre sua finalidade para a instrução probatória.

Defendemos ainda, a exemplo do que vem sendo implantado para os procedimentos de investigação do processo penal, o amplo e imediato acesso do contribuinte às provas produzidas pela fiscalização, de forma que viabilize sua manifestação antes do lançamento tributário.

No plano organizacional e quanto aos métodos de trabalho, propomos o incentivo à cultura do diálogo com as equipes de fiscalização, as chefias e os órgãos consultivos da

⁵⁵²São 15 delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJ com o número de julgadores variável entre 5 a 7 auditores-fiscais e no CARF, 36 turmas ordinárias ou especiais, 3 turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1 turma do Conselho Pleno, num total de 40 turmas de julgamento, o que representa aproximadamente 216 conselheiros. Apenas para funcionamento do CARF foram empenhados como despesa em 2012 o montante de R\$ 20.170.257,95. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 11. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014.

⁵⁵³Aproximadamente 50% do total de créditos revistos pelo CARF sofrem reduções. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: FGV, 2009. p. 32.

administração tributária, compartilhando a responsabilidade pela interpretação e aplicação da legislação.

No modelo proposto, não resistiria a separação entre procedimento fiscal e processo administrativo tributário, mas apenas um processo de constituição e revisão do crédito tributário estruturado em várias fases, desde as declarações do contribuinte até a inscrição em dívida ativa para a cobrança executiva⁵⁵⁴.

⁵⁵⁴ O Ministério da Fazenda tem conduzido a implantação do programa de macroprocesso do crédito tributário. Nele se reconhece a necessidade de integração de todos os atos e procedimentos como condição indispensável para a qualidade do crédito e sua cobrança. BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 116, de 25/02/2009. Diário Oficial da União – DOU de 27/02/2009. Institui, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Comitê Executivo de Gestão do Macroprocesso do Crédito Tributário - CMCT, e dá outras providências: “Art. 2º O CMCT será composto por um representante de cada um dos seguintes órgãos: I - Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda (SE), que o presidirá; II - Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); III - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e IV - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)”. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão 2012. p. 7. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11/06/2014. “Uma das principais diretrizes do Ministério da Fazenda é aumentar a efetividade no “Macroprocesso do Crédito Tributário”, e seu êxito consiste em garantir que os tributos devidos, objeto de contencioso administrativo, sejam cobrados o quanto antes, ou cancelados, se indevidos. Para tanto, estão sendo empreendidas novas ações, além da consolidação do Conselho como órgão julgador dos processos fiscais em segunda instância”.

CONCLUSÃO

Os protestos populares de junho de 2013 pela qualidade nos serviços públicos de saúde, educação e transporte não imunizaram as demais repartições públicas das reformas necessárias para o reposicionamento do cidadão como razão de ser das atividades administrativas do Estado.

Na administração tributária, o cidadão-contribuinte reivindica o direito constitucional do livre exercício de sua atividade econômica. Preocupa-o que o sistema tributário a que se submete inviabilize a continuidade de seus negócios.

A crescente voracidade do Estado-fiscal como antídoto para sua má gestão dos tributos que arrecada desestrutura o sistema. A todo tempo torna-se necessário que o contribuinte reveja seu planejamento e se readapte as alterações legislativas. O cenário é sempre de incertezas. Pela via tributária, transfere-se a má gestão pública para o setor privado.

Como parte do sistema tributário encontra-se a atividade de constituição dos créditos tributários. Também aqui cuidou o Estado de transferir ao contribuinte os maiores encargos. É ele mesmo que interpreta a confusa legislação tributária, antecipa o pagamento do tributo e presta todas as informações para o fisco verificar se houve alguma irregularidade.

Não bastasse a alta carga tributária, o Brasil lidera o ranking mundial como o país onde se gasta o maior número de horas para pagar impostos. São 2.600 horas contra 1.025 horas consumidas na Bolívia, segundo lugar do ranking. Segundo a revista *Época Negócios*, para a maioria das multinacionais, as maiores brigas tributárias do mundo estão no Brasil. São criadas verdadeiras empresas dentro das empresas só para interpretar a legislação e cuidar dos tributos⁵⁵⁵.

E apesar de toda essa transferência da atividade tributária para aquele que pagará o tributo, o que reservou para si apresenta resultados alarmantes. O *contencioso* tributário se agiganta em números e valores que fogem mesmo da capacidade de cobrança. Com as fases administrativa e judicial a duração na tramitação dos processos chega a 16 anos. Nada razoável para um Estado-fiscal sempre em déficit com as finanças públicas.

⁵⁵⁵Na mesma curiosa reportagem é citado um caso pitoresco: uma das maiores fabricantes nacionais de alimentos foi orientada pelo fisco para que o trigo importado recebesse um spray de tinta comestível a fim de tornar possível quantificar o percentual de nacionalização do produto final e, com isso, o imposto devido. *ÉPOCA NEGÓCIOS. Os impostos fazem as empresas brasileiras se sentirem num filme de terror. Dicas para escapar vivo*. São Paulo: Editora Globo, nº 80, out. 2013, p. 88, 94.

Para piorar, após todo esse temposamente 2,5% do estoque de processos de cobrança tributária ingressam nos cofres públicos⁵⁵⁶. É muita ineficiência para se achar que as mudanças possam ser pontuais. Desde 1993, no governo Itamar Franco a 20 anos atrás, as tentativas de reforma tributária somente logram êxitos a “conta-gotas”⁵⁵⁷.

Assim, espera-se que um novo modelo de apuração e cobrança dos créditos tributários proporcione uma arrecadação mais eficiente e legítima, confira maior confiança ao contribuinte e racionalize a administração tributária.

O presente trabalho, então, traz uma proposta de unificação da constituição do crédito pelo lançamento de ofício com o processo administrativo para revisá-lo. É uma ruptura do sistema bifásico: a constituição é informada por um sistema inquisitório e na revisão é que seria oportunizado o contraditório; sendo a primeira fase um mero procedimento e a segunda, um processo administrativo.

Em nossa proposta, o que existe, de fato, é um único macroprocesso administrativo de constituição definitiva do crédito tributário estruturado em várias etapas: lançamento de ofício, impugnação, revisões pelas delegacias de julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e cobrança pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A chave para esse novo modelo é abertura para a processualização do procedimento de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício. Uma vez introduzido o contraditório, o lançamento seria reposicionado para dentro do processo administrativo tributário como uma de suas etapas e não como um procedimento que lhe antecede.

Procuramos assim demonstrar ao longo do trabalho a necessidade de reconhecimento da garantia ao contraditório ao longo do lançamento de ofício. Ao longo dos capítulos foi possível então chegarmos a algumas conclusões vitais para a defesa de nossa tese. Nesse desfecho da exposição é possível então compendiar as ideias principais de cada uma de suas partes:

1) A redemocratização do país recebeu um forte impulso com o enfraquecimento dos regimes autoritários protagonizados pelos militares e nos fez repensar a ordem jurídica. No direito administrativo, os procedimentos justificados pela supremacia do interesse público entraram em choque com os novos ideais de democracia.

⁵⁵⁶A informação é da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.SOUZA, Luciane Moessa de. Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 262-263.

⁵⁵⁷CADERNO DE ECONOMIA. *A reforma tributária em discussão. Mais uma vez*. O Estado de São Paulo, São Paulo, 22 out. 2013.

2) A unilateralidade do ato administrativo, agora em crise, cede seu espaço para a bilateralidade, a consensualidade e a participação popular. É o resultado da filtragem constitucional pela “malha” do sistema de direitos fundamentais e democracia. A abertura dos sistemas burocráticos ainda insulados em gabinetes é vital para a legitimidade na formação das decisões administrativas e eficiência dos resultados.

3) A administração participativa é tanto uma necessidade para a legitimação democrática das instituições quanto para a eficiência administrativa. Com efeito, promove-se ganho em qualidade aos resultados onde se agregam às decisões experiências e visões diferentes sobre os problemas enfrentados; também há uma tendência de maior aceitação de decisões com a participação do interessado, reduzindo-se os custos de transação.

4) É uma época em que as irregularidades nas instituições públicas têm espaço cativo nas manchetes policiais, o que enaltece a importância da administração participativa no controle das atividades do Estado. Os atributos da transparência e *accountability* são essenciais para a validação democrática de nossas instituições.

5) A imparcialidade também pauta a atuação dos agentes públicos no sentido de prevenir os desvios de conduta. No âmbito dos processos administrativos tem como uma de suas vertentes a perseguição da verdade material.

6) O interesse de arrecadação deve ser legítimo; para tanto, a atuação dos agentes fiscais deve ser orientada pela imparcialidade, com o compromisso de que prevalecerá a verdade material independentemente da existência de eventual interpretação mais favorável à administração tributária. É a conscientização de que interesse fazendário não coincide com o conceito mais amplo de interesse público.

7) O contraditório é meio de exercício da democracia nos processos. A ideia de processo como procedimento em contraditório proporciona equilíbrio e paridade entre as partes, em um regime verdadeiramente de colaboração para a revelação da verdade material. O interessado deixa de ser mero expectador para ser protagonista da decisão administrativa.

8) De outra forma, a assimetria entre as partes torna mesmo duvidosa a natureza da relação como processual. Sendo parte interessada, a administração pública somente buscaria as provas que fundamentassem seus interesses. Por essa razão é que entendemos ser a verdade material o sistema mais adequado para o processo administrativo.

9) O devido processo legal deve assegurar um contraditório com efetiva participação para a realização do valor justiça e não como uma mera formalidade dentro do procedimento para que lhe confira uma roupagem constitucional. O processo justo é aquele que assegura às

partes possibilidades iguais de participação para a decisão final e chances equivalentes de êxito.

Essa então foi nossa preocupação ao longo do primeiro capítulo: legitimação democrática, administração participativa, verdade material e contraditório. No capítulo seguinte procuramos demonstrar então a existência das duas características que tornam obrigatório o reconhecimento da garantia ao contraditório: a natureza decisória do lançamento de ofício e os reflexos imediatos para o contribuinte desde a constituição do crédito. Essas premissas se sustentam nas seguintes conclusões:

10) A complexidade da legislação tributária, muitas vezes estampada em textos obscuros, vagos, indeterminados e contraditórios, tornou a atividade interpretativa da fiscalização um grande desafio.

11) A autoridade fiscal não aplica diretamente a lei ao caso concreto, antes a interpreta para a criação da norma jurídica. Não se espera que só exista uma única solução, de forma que se possa confiar na subsunção como método para resposta a todos os casos que ele estará examinando no procedimento fiscal. A subsunção do fato à norma tributária, que no passado era bem sucedido na maioria dos casos, torna-se duvidoso frente à necessidade de integração do dispositivo legal com todo o direito para que valores subjacentes ao texto sejam realizados. E no âmbito tributário, nossa constituição dedicou um título inteiro para descrever o sistema tributário nacional, atribuindo competência aos entes da federação e direitos aos contribuintes.

12) Para a realização de valores constitucionais e diante da vagueza e indeterminação das expressões do texto, a autoridade exercerá seu poder criativo e, assim, o lançamento de ofício não será apenas um ato de aplicação direta da lei, mas um ato de natureza decisória, um ato de vontade.

13) E o lançamento de ofício é uma decisão administrativa que, inclusive, tem reflexos imediatos para os contribuintes. O contribuinte autuado passa a ser devedor de uma obrigação perante a fazenda pública e, nessa condição, sofre prejuízos e restrições de direitos, ainda que o crédito constituído propriamente não lhe seja cobrado até o término do processo de revisão.

14) São muitos os exemplos de reflexos negativos imediatos ao contribuinte. Para as sociedades de capital aberto, um valor expressivo de crédito constituído tem repercussão negativa junto a investidores, o que provoca quedas no valor de mercado de suas ações. Os acionistas também são prejudicados em seu direito de recebimento dos dividendos pela necessidade de constituição de provisões para contingências fiscais e reservas retidas dos lucros. Os empregados também podem ser frustrados em sua expectativa de participação nos lucros e resultados da empresa. Também se submete à medida cautelar fiscal, quando então

parte de seu patrimônio se torna indisponível, o que implica restrições para o planejamento de sua vida econômica.

15) Considerando então que a autoridade fiscal decide sobre os elementos que compõem o lançamento (ocorrência do fato gerador, determinação da base de cálculo, montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a penalidade quando cabível) e o crédito assim constituído provoca reflexos negativos imediatos sobre a esfera jurídica do contribuinte torna-se necessário o reconhecimento da garantia constitucional ao contraditório.

16) Ainda que já justificado o contraditório no procedimento administrativo para o lançamento de ofício, uma observação vem reforçar a abertura para que o contribuinte possa se manifestar com suas considerações fáticas e jurídicas. O sistema atual denuncia uma contradição: embora a colaboração dos contribuintes seja imprescindível para a revelação dos fatos geradores e a constituição do crédito, durante o procedimento de ofício ele não é respeitado como partícipe do sistema.

17) A prevalência da modalidade de lançamento por homologação reafirma o papel importante exercido pelo próprio contribuinte para a constituição do crédito tributário. E o lançamento de ofício se presta na maioria das vezes para a constituição do crédito relativo às diferenças de valores não reconhecidos e declarados pelo contribuinte.

18) Considerando assim a imprescindibilidade da colaboração para o lançamento tributário, a adoção do sistema inquisitório não se harmoniza com a relevância do papel exercido pelo contribuinte antes do procedimento fiscal. Até porque as características, finalidades e efeitos são muito diferentes de um procedimento administrativo de inquérito policial para que a legislação processual tributária o tenha reproduzido no procedimento para o lançamento de ofício.

19) No último capítulo cuidamos de apresentar uma proposta prática que contemple o contraditório no procedimento para o lançamento de ofício. O devido processo legal por nós proposto reconhece a maior eficiência de um sistema concebido para a prevenção de falhas do que para corrigi-las. O contraditório seria nesse sentido um mecanismo de controle preventivo que em muito contribuiria para o necessário controle *a posteriori* exercido pela etapa de revisão do lançamento. Atualmente, a participação do contribuinte é exercida apenas após a constituição do crédito; contudo, a prevenção de falhas na administração pública tem se mostrado mais eficiente e econômica do que os sistemas concebidos para posteriormente corrigi-las. É o que acontece com o processo administrativo tributário, que demanda expressiva estrutura e um alto custo de funcionamento. A participação do contribuinte pode ser o ingrediente que falta para a melhor qualidade dos créditos tributários.

20) A transparência deve acompanhar o procedimento desde seu início, com a informação detalhada dos motivos. Também as diligências devem ser precedidas de esclarecimentos sobre sua finalidade para a instrução probatória. Essas características mais democráticas vêm sendo implantadas nos procedimentos de investigação do processo penal e com mais razão não se justifica negar ao contribuinte um amplo e imediato acesso às provas produzidas pela fiscalização, de forma que viabilize sua manifestação antes do lançamento tributário.

21) No âmbito interno da administração tributária também propomos o incentivo à cultura do diálogo com as equipes de fiscalização, as chefias e os órgãos consultivos, compartilhando-se a responsabilidade pela interpretação e aplicação da legislação e contribuindo-se para a uniformização de entendimentos.

22) No modelo proposto, com a introdução do contraditório no procedimento de ofício não mais restaria a separação entre lançamento e revisão, mas apenas um processo administrativo tributário estruturado em etapas que vão desde o início da fiscalização até a decisão definitiva sobre o crédito tributário. Todas essas etapas têm natureza decisória e justificam a garantia constitucional ao contraditório.

Nosso trabalho teve a pretensão ambiciosa da inovação em um sistema que funciona a quase meio século. É um desafio considerável convencer da insuficiência do processo de revisão do crédito tributário, de que o lançamento de ofício não deva ser um procedimento inquisitório, sem a oportunidade ao contraditório, já que seu exercício seria exercido na fase de revisão. Talvez a crença de que os órgãos de revisão estejam exercendo a contento sua função institucional contribua para a aceitação do sistema atual; porém, acreditamos que as principais razões sejam: a) o apego ainda prevalente à ideia de que o agente fiscal apenas aplica a legislação tributária; e b) a percepção ainda superficial dos reflexos imediatos provocados pelo lançamento tributário mesmo com a suspensão da cobrança do crédito.

Com efeito, percorremos o caminho do Constitucionalismo, mas ainda assim temos que reconhecer que fomos ousados. Como destacamos em epígrafe, o direito não é filho do céu, mas um produto da evolução humana (Tobias Barreto). E é nosso momento histórico e cultural que determinará se a quebra de paradigma que aqui propomos é viável ou um produto exótico da criatividade do Homem.

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Luís Inácio Lucena; MARTINS FILHO, Luiz Dias. A transação no código tributário nacional e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37.
- AKSELRAD, Moisés. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. p. 296-289. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2).
- ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale Del diritto amministrativo italiano*. 3. ed. Milão: Giuffrè, 1960.
- ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho: la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.
- _____. *Sobre la estructura de los principios jurídicos: tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 4. ed. Torino: Unione Tipografico, 1962.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de consenso no direito administrativo In: ARAGÃO, Alexandre; MARQUES, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 336-337.
- ALVES, Francisco de Assis. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 446. (Caderno de Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 5).
- AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo administrativo tributário e o problema da supressão do contraditório*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ARAGÃO, Alexandre Santos. A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos. *Revista de Informação Legislativa*, [Brasília, DF], v. 42, n. 167, jul./set. 2005. p. 294-295.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATIENZA, Manuel. *As razões do direito: teorias da argumentação jurídica*. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006.

_____.; MANERO, Juan Ruiz. *Laspiezas del derecho: teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004.

ÁVILA, Humberto. Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (Coord.). *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 190.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALERA, Wagner. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 468. (Caderno de pesquisas tributárias. Nova Série, n.5).

BARBIERI, Cristiane. Os impostos fazem as empresas brasileiras se sentirem num filme de terror: dicas para escapar vivo. *Época negócios*, São Paulo, n. 80, p. 87-94, out. 2013.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROS, Caio. Sérgio Paz de. *O contraditório na CPI e no inquérito policial*. São Paulo: Thomson IOB, 2005.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Vírgilio Afonso da. (Org.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 335-336.

_____. Constituição, democracia e supremacia judicial: direito e política no Brasil contemporâneo. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, ano 4, n. 16, p. 22, out./dez. 2009.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. In: BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. 4. p. 63-76.

_____. Prefácio. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 8

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____.; BOVERO, Michelangelo (Org.). *Teoria Geral da Política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Tradução de Daniela Bacaccia Versiani. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BONILHA, Paulo Celso B. Contraditório e provas no processo administrativo tributário: ônus, direito a perícia, prova ilícita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 129.

_____. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1992.

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

_____. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Processo Administrativo Tributário: comentários ao decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. *Código Penal*

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 out. 1966.

_____. Instrução CVM nº 358, de 03 de janeiro de 2002. Dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias abertas, disciplina a divulgação de informações na negociação de valores mobiliários e na aquisição de lote significativo de ações de emissão de companhia aberta, estabelece vedações e condições para a negociação de ações de companhia aberta na pendência de fato relevante não divulgado ao mercado. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 jan. 2002.

_____. Relatório de Gestão 2012. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*, Ministério da Fazenda, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 11 jun. 2014.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2001.

_____. Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 out. 2001.

BRASIL. Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 02 maio 2007.

_____. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 set. 2011.

_____. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 mar. 1972.

_____. Decreto nº 8.243, de 23 de maio de 2014. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 maio 2014.

_____. Decreto nº 90.608, de 04 de dezembro de 1984. Regulamento Disciplinar do Exército. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 1984.

_____. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 out. 1941.

_____. Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 08 set. 1969.

_____. Justiça Federal. Processo nº 0009018-74.2014.4.01.3400. *Seção Judiciária do Distrito Federal*. 8ª Vara Federal. Disponível em: <<http://portal.trf1.jus.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. Justiça Federal. Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101. *Seção Judiciária do Rio de Janeiro*. 5ª Vara Federal. Disponível em: <<http://www.jfrj.jus.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 dez. 2000.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil, a vigorar em 2002. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jul. 2002.

_____. Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 dez. 2002.

_____. Lei nº 10.910, de 15 de julho de 2004. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 jul. 2004.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 mar. 2007.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 jul. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jan. 1973.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jul. 1991.

_____. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jul. 1991.

_____. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 jan. 1992.

_____. Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 dez. 1993.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 01 fev. 1999.

_____. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 ago. 2001.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 116, de 25/02/2009. Institui, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Comitê Executivo de Gestão do Macroprocesso do Crédito Tributário - CMCT, e dá outras providências. *Diário Oficial da União – DOU*, Brasília, DF, 27 fev. 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Diário Oficial da União – DOU*, Brasília, DF, 26 jun. 2007.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências. *Diário Oficial da União – DOU*, Brasília, DF, 31 ago. 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 341, de 12/07/2011. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). *Diário Oficial da União – DOU*, Brasília, DF, 14 jul. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 2010.

_____. Ministério Público Federal. Parecer no Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101. *Procuradoria da República no Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 set. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 nov. 2009.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 maio 2012.

_____. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. *Diário Oficial da União - DOU*, Brasília, DF, 24 nov. 1999.

_____. Secretaria da Receita Federal. Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. *Diário Oficial da União - DOU*, Brasília, DF, 07 jan. 2002.

_____. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 156, de 2009. Dispõe sobre a reforma do Código de Processo Penal. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº 1.976. *Diário da Justiça, Poder Judiciário*, Brasília, DF, 18 maio 2007. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 13527.000092/2001-20. Acórdão nº 3102-001.775. Ministério da Fazenda, Brasília-DF, 24 de junho 2013. *Diário Oficial da União - DOU*, Brasília, DF, 2013.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10315.000586/2008-88. Acórdão nº 1103-000.669. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda. Brasília, 8 de maio de 2012. *Diário Oficial da União- DOU*, Brasília, 2012.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 19311.720479/2011-80. Acórdão nº 2302-003.083. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 19 mar. 2014. Diário Oficial da União- DOU, Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 09400.01810/99-49. Acórdão CSRF/01-05.309. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 21 set. 2005. Diário Oficial da União - DOU, Brasília, DF, 2005.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 19515.004542/2003-31. Acórdão nº 1102-000.655. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 31 jan. 2012. Diário Oficial da União - DOU, Brasília, DF, 2012.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 15586.720644/2012-01. Acórdão nº 1102-001.076. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 8 abr. 2014. Diário Oficial da União - DOU, Brasília, DF, 2014.

BRITO, Edvaldo. Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 49.

BRUGGER, Walter. *Dicionário de Filosofia*. Tradução: Antônio Pinto de Carvalho. São Paulo: Herder, 1962.

CALAMANDREI, Piero. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução de Douglas Dias Ferreira. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2003. v. 3. p. 275-276.

_____. *Processo e democrazia*. Padova: CEDAM, 1954.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editoria, 1991.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 3-4, 6-8, 20-23 (Caderno de Pesquisas Tributárias n.12).

CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del proceso civil*. Tradução de Santiago Sentís Melendo. 5. ed. Buenos Aires: Jurídica Europa-América, 1956.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Lançamento tributário e decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.

CAVALCANTI, Themístocles B. *Tratado de Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. t. 4.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução de Paolo Capitano. Campinas: Bookseller, 1998. v.3.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 188-189 (*Caderno de pesquisas tributárias: nova série*, n. 5)

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p 252, 257-260. (*Caderno de pesquisas tributárias*, n.12).

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Crítica à teoria geral do direito processual penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 88, 104. (*Caderno de pesquisas tributárias: nova série*, n.5)

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno. (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 992.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 138-140.

DEZALAY, Yves; TRUBEK, David M. A reestruturação global e o direito. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direito e Globalização Econômica: implicações e perspectivas*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 42-44

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DIMOULIS, Dimitri. Sentidos, vantagens cognitivas e problemas teóricos do formalismo jurídico. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 220-224.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Editions Cujas, 1921.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

ELSTER, Jon. Introdução In: SLAGSTAD, Rune. *Constitucionalismo y democracia: estudio introductorio de Alejandro Herrera M.* Tradução de Mónica Ultrilla de Neira. Cidade do México: Fondo de cultura econômica, 1999. p.33-34

ENGLISH, KARL. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: CalousteGulbenkian, 2008.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 4. ed. Madrid: Civitas, 1983. t. 1.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2 ed. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. Atualizada por Geraldo Ataliba.

_____. *Introdução ao Direito Administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

FANTOZZI, Augusto. *La solidarietà nel Diritto Tributario*. Torino: Utet, 1968.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito de razão*. Tradução de Ana Paula Zomer Zica, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

FERRARI-BREEUR, Christine. *La contradiction et le pouvoir de sanction de l'Administration*. Paris: Revue Française de Droit Administratif, jan-fev, 2001.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: VIRGÍLIO, Afonso da Silva (Org.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 317-318.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Relatório Final NEF 2009: reforma do processo administrativo fiscal federal (PAF)/CARF*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009. p. 32 Relatório técnico.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2003. v. 2.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Democracia, jueces y control de la administración*. Madrid: Civitas, 1997.

_____; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 1997.

GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1970. t.1.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 2001.

GOODIN, Robert. Las instituciones y su diseño. In: _____. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p. 30-34, 38.

GRECO FILHO, Vicente. *Manual de Processo Penal*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GRECO, Leonardo. Garantias fundamentais do processo: o processo justo. In: GRECO, LEONARDO. *Estudos de direito processual civil*. Campos dos Goytacazes: Faculdade de Direito de Campos, 2005. p. 255-256.

GRECO, Marco Aurélio. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 148, 152-153, 166-171. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 12).

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

GUEDES, Demian. *Processo Administrativo e Democracia: uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires, 2004.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Do Lançamento: Natureza e Eficácia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 242-243. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 12).

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: Entre facticidade e validade*. Tradução de Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003. v. 2.

_____. *Teoría de la acción comunicativa: crítica de la razón funcionalista*. Tradução de M. Jiménez. Madrid: Taurus, 1987. v. 2.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 283, 393-395.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução de Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, MaríaLuisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

IGNÁCIO, Laura. Carf mantém multa contra Petrobras. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 06 maio 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 7 maio 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável também às demais sociedades. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário Básico de Filosofia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1996.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

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

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Tradução de Luiz Díez Picazo. Madri: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LUHNANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Tradução de Maria da Conceição Corte. Brasília: UnB, 1980.

MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 224, 233,234. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 12).

_____. *O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 85.

MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2002. p. 117, 121,122. (Caderno de pesquisas tributárias: nova série, n. 5)

MANDL, Carolina; TORRES, Fernando. Receita multa BM&FBovespa em R\$ 410 milhões. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 01 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 07 maio 2014.

MANGANARO, Francesco. *Principio di legalità e semplificazione deWattività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2000.

MARINS, James. *Princípios Fundamentais de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTHA, Beck; ALVAREZ, Regina. Risco tributário: uma conta de US\$ 30 bi. Petrobras admite que pode ter perda bilionária com processos sobre impostos. *O Globo*. Rio de Janeiro, 10 jun. 2014. Caderno de Economia.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do Lançamento. In: _____ (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. p. 50-51. (Caderno de pesquisas tributárias, n. 12).

_____. Processo Administrativo Tributário. In: _____ (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 53. (Caderno de pesquisas tributárias: nova série, n. 5).

MARTINS, Natanael. A questão do ônus da prova e do contraditório no contencioso administrativo federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 109-114.

MATTOS, Paulo Todescan Lessa. *O Novo Estado Regulador no Brasil: eficiência e legitimidade*. São Paulo: Singular, 2006.

MAYNES, Eduardo Garcia. *Lógica del concepto jurídico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1959.

MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 121-122.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1.

MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 84-85. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 12).

_____. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDONÇA, Eduardo. A constitucionalização da política: entre o inevitável e o excessivo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ* Rio de Janeiro, n. 18, edição eletrônica, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/>>. Acesso em: 07 maio 2014.

MENDONÇA, Alex Assis de. *Consulta Tributária na Receita Federal do Brasil: desenho constitucional, valores democráticos e arquitetura de escolha*. 2014. 177 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Faculdade de Direito, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2014.

MENDONCA, Daniel. *Los derechos em juego: conflicto y balance de derechos*. Madrid: Tecnos, 2003.

MERKL, Adolfo. *Teoría general del derecho administrativo*. México: Ed. Nacional, 1975.

MICHELON, Claudio. Princípios e coerência na argumentação jurídica. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 271-277.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 175, 180. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 12)

NEDER, Marcos Vinicius. A Inserção da Lei nº 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2002. v.6. p. 77-78.

_____; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FGV-SP. Caso Itaú: Enfoque punitivo da Receita gera dívidas impagáveis. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 22/08/2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br>. Acesso em: 08/04/2014.

_____. Caso Itaú: enfoque punitivo da receita gera dívidas impagáveis. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 22 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 08 abr. 2014.

NUNES, Edson. *A Gramática Política do Brasil: clientelismo e insulamento burocrático*. 3. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor; Brasília: ENAP, 2003.

OLIVEIRA, André Felix Riccota de. Quebra de sigilo e omissão de receita. *Valor Econômico*. São Paulo, 25 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 08 maio 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 115-120, 138, 139. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n.12)

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

OTONI, Luciana. *Julgamento de processos tributários da Gerdau no Carf é adiado para março. Estadão*. São Paulo, 8 abr. 2014. Caderno Economia e Negócios. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br>>. Acesso em: 8 abr. 2014.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, RenèBergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PETTIT, Philip. El diseño institucional y laelección racional. In: GOODIN, Robert. *Teoría del Diseño Institucional*. Espanha: Gedisa Editorial, 2003. p.76-77.

PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas reflexões sobre o processo administrativo fiscal. Prazo para conclusão do processo em primeira e segunda instâncias. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: QuartierLatin, 2007. p. 41.

_____. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PRAXEDES, Francisco de Assis. Lançamento Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 206. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 12).

QUEIROZ, Mary Elbe. A Revisão do Lançamento Tributário: o controle do ato de lançamento como fator de segurança jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6, p. 119.

RAGAZZI, Ana Paula; TORRES, Fernando. Carf divulga acórdão sobre multa à BM&FBovespa. *Valor Econômico*. São Paulo, 11 abr. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 07 maio 2014.

RANGEL, PAULO. *Direito Processual Penal*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RESENDE, Thiago. Conselho mantém multa contra Petrobras. *Valor Econômico*. São Paulo, 12 set. 2012. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 07 maio 2014.

_____. Julgamento da Vale no STJ é adiado depois de dois votos. *Valor Econômico*. São Paulo, 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 07 maio 2014.

RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *O princípio da imparcialidade da Administração Pública*. Coimbra: Almedina, 1996.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2008.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, André. Manual contra o desespero. *Jornal Valor Econômico: valor investe*. São Paulo, 13 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/valor-investe/o-estrategista/2786956/manual-contra-o-desespero>>. Acesso em: 07 maio 2014.

ROCHA, Sérgio André. A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 442-443.

_____. Ética na administração fazendária e o processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: QuartierLatin, 2007. p. 639-640.

_____. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário brasileiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, p. 91, 99, nov. 2005

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo Dicionário de Economia*. São Paulo: Best Seller, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos versus interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: _____ (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 92-94, jul. 2003

SCHEDLER, Andreas. In: _____; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. *The Self-Restraining State: Power and accountability in New Democracies*. London: LynneRiennerPublishers, 1999. p. 13-27.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem Constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento tributário e o 'propósito negocial'*. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do lançamento tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Do Lançamento*. São Paulo: Resenha tributária, 1987. p. 367-369, 380. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n.12)

_____. A prova pericial no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 49,85,109,113,114, 121,122.

_____. *Dos Recursos Fiscais: regime jurídico e efeitos*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.

_____. *Estudos de procedimento administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

_____. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Regime jurídico dos recursos administrativos fiscais e seus efeitos*. Revista de Processo, São Paulo, p. 54, jan./mar. 1982.

SEMINÁRIO AMERICANO SOBRE REMÉDIOS CONTRA O ABUSO DO PODER ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro: Organização das Nações Unidas; Fundação Getúlio Vargas, 1960. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, julho-setembro, 1959.

SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 376-378.

SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. *Consenso e Democracia Constitucional*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

SOUZA, Luciane Moessa de. *Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada Barbieri (Org.). *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011. p.295.

_____. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 2001.

SUSTEIN, Cass; THALER, Richard. *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*. London: Yale University, 2008.

TOCQUEVILLE, Alexis. *O Antigo Regime e a Revolução*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. A equidade no processo administrativo tributário. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, v. 30, p. 83, 87, 1976. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/pge>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

_____. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Dialética, 2010. p. 337,338, 343,344.

_____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

_____. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 37,94-96,107.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 151, abr. 2008. São Paulo: Dialética, 2008.

VALDEZ, Oscar Aguilar. El acto administrativo regulatorio. In: *Acto administrativo y reglamento*. Buenos Aires: Ediciones RAP, 2002.

VALOR ECONÔMICO. *Petrobras define defesa contra autuação do IR*. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, 04 jul. 2003. Disponível em: <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 07 maio 2014.

VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: institutional design writ small*. Oxford: Oxford University Press, 2007.

VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito do direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributo: planejamento tributário - limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.