

Princípios de Direito Administrativo Tributário

Aurélio Pitanga Seixas Filho

Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UFF, da Universidade Cândido Mendes e da Faculdade de Direito de Campos/RJ.

1. CARACTERÍSTICAS DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVO-FISCAL

Cabe ao Fisco, órgão da administração fazendária, a função de arrecadar os tributos que a legislação tenha instituído, orientar os contribuintes como proceder corretamente para cumprir os seus deveres legais tributários (dever de regulamentar), bem como todos os atos de administração tributária necessários para cumprir, também, os seus próprios deveres legais.

A autoridade fiscal, como todos os agentes administrativos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto a sua função própria é a de *aplicar a lei*, isto é, a de compelir as pessoas a cumprirem as leis.

Assim como as pessoas são inteiramente livres para agir, desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, a autoridade administrativa não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se *comportar* conforme o ordenamento predeterminedo pelo legislador.

A constituição e as leis fundamentais distribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles a tempo e modo.

A saúde da população é atribuição de órgãos da administração que têm o dever legal (função) de tomar as providências preventivas e curativas necessárias para mantê-la.

Os órgãos administrativos, na medida em que tenham uma função determinada pelo legislador, com atribuições e deveres bem definidos, *em prol do interesse da coletividade*, não têm uma livre disponibilidade de sua atuação, restringindo-se a sua atuação ao modelo legal.

2. DEVER JURÍDICO DE EXIGIR O PAGAMENTO DO TRIBUTO

Quando as pessoas estão sujeitas ao cumprimento de um *dever legal*, o órgão administrativo com atribuição sobre essa matéria tem o correspectivo *dever legal* de exigir o seu cumprimento. O fisco tem o dever legal de exigir que o contribuinte pague o tributo devido, podendo, para o exercício dessa função, utilizar poderes que são derivados ou delegados da própria norma jurídica.

3. POTESTADE ADMINISTRATIVA

Este atributo do exercício da função da autoridade administrativa de poder exigir um determinado comportamento da pessoa em cumprimento a um dever legal é denominado pelos doutos italianos e espanhóis de *potestade*, que segundo Massimo Severo Giannini:

"A potestade pública é sempre predeterminada pela norma, sendo indisponível, intransmissível e irrenunciável, podendo, entretanto, não ser exercitável ou ter o seu exercício delegado ou suspenso, enfim, é imprescritível, mas o seu exercício pode estar sujeito à decadência".¹

Também no direito espanhol: "a potestade é sempre uma derivação de um *status legal*, pelo qual resulta inescusável uma norma prévia que, além de configurá-la, a atribua em concreto. Como consequência desta origem legal e não de negócios, os poderes são inalienáveis, intransmissíveis e irrenunciáveis, justamente porque são

¹Diritto Amministrativo, Milano, Giuffrè, 1970, I, p. 506.

indisponíveis pelo sujeito enquanto criação do direito objetivo supra-ordenado ao mesmo. O titular da potestade pode exercê-la ou não, porém, não pode transferi-la; a própria lei pode, como máximo, permitir sua delegação de exercício".²

A potestade ou dever-poder que a autoridade fiscal tem de exigir das pessoas, o cumprimento dos seus deveres tributários, é uma função atribuída pelo ordenamento jurídico para ser exercida *por dever de ofício*³ e que não pode ser confundida com uma ação de defesa de direito subjetivo ou de uma simples faculdade, já que "a relação tributária" funciona de forma diferente das obrigações de Direito Privado,⁴ porque o seu regramento é todo de Direito Público,⁵ especialmente com regência do Direito Administrativo e particularidades do próprio Direito Tributário, sendo a sua principal característica a indisponibilidade sobre o cumprimento dos deveres jurídico-tributários impostos diretamente pela lei.

O princípio da indisponibilidade dos deveres legais atribuídos à autoridade administrativa, é uma consequência direta da extrema relevância que emana do princípio maior que é a supremacia do interesse público sobre o do particular, sobre os quais, segundo abalizada doutrina brasileira, todo o sistema de Direito Administrativo se constrói.⁶

4. PRINCÍPIOS QUE REGEM A FUNÇÃO DO FISCO

4.1. Princípio da Legalidade Objetiva - Imparcialidade

² Eduardo Garcia de Enterría e Tomás Ramón Fernández, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 1991, p. 379.

³ O Estado, uma vez constituído, realiza os seus fins através de três funções em que se reparte a sua atividade: legislação, administração e jurisdição. A função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do direito, enquanto as outras duas, administrativa e jurisdicional se prendem à fase de sua realização. Legislar (editar o direito positivo), administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente), são três fases da atividade estatal, que se completam e que a esgotam em extensão. (Miguel Seabra Fagundes, *O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, Rio, Forense, 1957, p. 17).

⁴ Aurélio Pitanga Seixas Filho, "A Natureza Jurídica da Relação Tributária", na *Revista de Direito Tributário* nº 73, Malheiros, 1999, p. 93 a 103.

⁵ Gian Antonio Michelli afirmou que "uma análise minuciosa e articulada do fenômeno já obrigou a examinar posição subjetiva ativa da entidade impositora, não propriamente em termos de direito de crédito, mas sim de potestade de imposição". (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo, RT, 1978, p.121).

⁶ Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 28.

Todas as autoridades administrativas, inclusive as fiscais, possuem uma atribuição legal, uma função, dentro da qual têm o dever de agir ou funcionar, sem que possam livremente dispor, ou possuam a faculdade de dispor dos interesses coletivos (públicos), cuja supremacia sobre os interesses individuais ou particulares deve sempre ser preservada.

O cumprimento da função atribuída por lei ao órgão fiscal, é, conseqüentemente, um imperativo que não tem semelhança, ou guarda alguma compatibilidade com a faculdade ou o interesse de agir que os particulares possuem, em decorrência do livre-arbítrio ou disponibilidade de que são titulares sobre os seus próprios direitos subjetivos.⁷

A autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir,⁸ nem tem algum interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como é a lição de Garcia de Enterría e Ramón Fernandez:

"É, enfim, importante notar que as potestades administrativas pertencem em sua imensa maioria (talvez todas, salvo as puramente organizatórias) à chamada potestade-função, isto é, aquelas potestades que devem ser exercidas em interesse alheio ao próprio e egoísta do titular. Concretamente, as potestades administrativas devem exercer-se em função do interesse público, que não é o interesse próprio do aparelho administrativo, senão o interesse da comunidade da qual a administração é, como repetimos, uma mera organização servicial(...), a administração pública serve com objetividade os interesses gerais(...), o que comporta duas conseqüências, que vêm a frisar um novo afastamento da figura técnica da potestade com respeito àquela do direito subjetivo".⁹

⁷Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário - A Função Fiscal*, Rio, Forense, 2002, p.10.

⁸"Por outro lado, tenho insistido também em que a autoridade pública - e não só a autoridade administrativa, mas também o Poder Judiciário e o Poder Legislativo - não é titular de direitos, mas sim do dever de prover a realização de interesses alheios. Para tanto, confere-lhe o ordenamento jurídico determinados poderes. A função pública, assim, é antes expressão de um dever-poder do que de um poder-dever". (Eros Roberto Grau, *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*, São Paulo, Editora RT, 1988, p.179).

⁹Obra citada, p. 381.

Na Itália, Maffezzoni, em ensaio publicado em 1952,¹⁰ já havia enfatizado que o poder de imposição atribuído pelo ordenamento à autoridade fiscal de resguardar o interesse público em geral e de, em particular, determinar o valor do tributo ou reconhecer a não incidência do imposto em casos específicos, bem como autuar e multar o contribuinte omissor e/ou sonegador, dentro do esquema de *potere* ou *potestà* é incompatível com o esquema de direito subjetivo.

A Fazenda Pública arrecada tributos em obediência a um imperativo legal, não porque possua interesse subjetivo a defender. Ao aplicar a lei impositiva a administração fazendária somente tem o interesse objetivo de exercer a sua função constitucional, não possuindo motivo ou conveniência além do que está objetivamente prescrito nas regras jurídicas pertinentes.¹¹

Usando nomenclatura própria, o Professor Onofre Alves Batista Júnior afirma que:

"Assim, o exercício do Poder de Polícia Fiscal encontra a sua razão de ser na própria busca da correta tributação, eficaz, isonômica, justa, adequada. Por isso, a imposição de limitações busca favorecer o interesse público de suficiente, adequada e justa tributação".(...) "Enquanto o Poder Tributário busca, em primeira vista, a própria tributação, o Poder de Polícia Fiscal visa assegurar essa justa tributação. No exercício de um, 'institui-se' tributos; no do outro, impõe-se deveres para assegurar a tributação. O segundo existe para favorecer e garantir o exercício do primeiro, entretanto, eles são nitidamente distintos".¹²

A atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo, não sendo,

¹⁰ "Osservazioni a um Progetto di Riforma Del Contenzioso Tributario in Materia di Imposte Dirette", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1952, v. XI, parte I, p.150.

¹¹ Aurélio Pitanga Seixas Filho, "Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e seus Efeitos", na *Revista de Processo*, janeiro-março de 1982, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 54.

¹² *O Poder de Polícia Fiscal*, Belo Horizonte, Mandamentos, 2001, p. 184.

também, a administração fazendária, parte credora de uma relação jurídica obrigacional.

A função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido, certo e exigido dentro da mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral *imparcialidade*.

Imparcialidade é um atributo da função administrativa cujo exercício leva a que o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão contribuinte, discriminação esta, entretanto, entre interesse público e privado, que constará sempre de norma legal, razão pela qual, ao aplicar a lei desinteressadamente, a autoridade administrativa estará agindo imparcialmente sem conflitar com interesses subjetivos dos destinatários da norma legal.

5. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE OBJETIVA - OFICIALIDADE - DEVER DE INSPEÇÃO

O fisco, no exercício de sua função administrativa de inspecionar, não só a ocorrência do fato gerador, como o descumprimento da legislação tributária, tem a sua ação impulsionada pelos deveres legais a cumprir, pois, afinal, administrar é aplicar a lei de ofício.

Por *dever de ofício*, deverá investigar periodicamente o cumprimento pelos contribuintes dos seus deveres tributários, revisar as suas declarações, inspecionar a contabilidade, produzir o documento líquido e certo (lançamento tributário) necessário para exigir o pagamento do tributo e da eventual penalidade, enfim, numa investigação submetida ao *regime inquisitorial*, deverá fiscalizar para obter certeza sobre a correção do comportamento das pessoas submetidas à legislação tributária.

O dever imposto pela lei à autoridade fiscal de controlar o correto pagamento do tributo e de exigir o seu pagamento, quando for o caso, exige que a autoridade administrativa tenha um comportamento *ativo*, no sentido de tomar as iniciativas apropriadas para determinar o valor do tributo, sem para isto ficar dependendo da disposição de colaborar do contribuinte, não sendo pertinente durante a *ação fiscal* ser invocado o princípio do contraditório, já que o

contribuinte não tem ônus ou interesse de provar algo, porém o dever legal de declarar ou informar as condições em que ocorreu o fato gerador.

Enrico Allorio lembra o *caráter inquisitório* do processo tributário, à semelhança do processo administrativo e do processo penal, com respeito à pesquisa da prova, o que marca a disparidade de inspiração e natureza em relação ao processo civil que é dirigido pelo princípio da disposição da parte, enquanto a autoridade fiscal tem a faculdade de indagar, inspecionar, controlar, de requisitar informações ou dados, usando os poderes de polícia tributária investigativa.¹³

Também Alberto Xavier entende que a natureza do procedimento fiscal para efetivar o lançamento tributário é *marcadamente inquisitorial*, em razão de caber à autoridade fiscal dirigir a investigação dos fatos tributários, com obediência ao princípio da verdade material, afetando, desta forma, os meios de obtenção das provas necessárias para o pagamento do tributo.¹⁴

6. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A autoridade fiscal para exercer a sua competência legal de exigir o pagamento do tributo, que lhe foi destinado pela norma constitucional, tem de agir, por impulso próprio (procedimento inquisitorial - dever de ofício), para conferir se a declaração fornecida pelo contribuinte é verdadeira, ou para obter (caso as informações não estejam conformes à realidade dos fatos, por omissão própria ou imprópria, como falsidade material ou ideológica, ou, até mesmo, por simples erro ou equívoco) a verdadeira conduta sujeita à tributação, com o uso dos deveres-poderes (potestades) colocados à sua disposição (do Fisco) pelo legislador tributário.

7. VERDADE MATERIAL - INFORMALIDADE

A dinâmica da administração pública não está sujeita a formalidades rígidas ou à obediência a formas sacramentais, pois a natu-

¹³ *Diritto Processuale Tributario*, Torino, UTET, 1962, p. 320.

¹⁴ "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", São Paulo, *Resenha Tributária*, 1977, p. 107/8.

reza da ação administrativa (atos de potestade - atos de império), exige que a aplicação da lei se faça da forma mais expedita possível.

Contrariamente à dinâmica de aplicação das leis pelas autoridades jurisdicionais, na qual vigora o princípio da verdade formal, em que as formas dos atos, prazos e a sistematização dos procedimentos são rigorosamente previstos e obedecidos, nos procedimentos administrativos em geral, as formas dos atos e os prazos previstos anteriormente (pois, afinal, não se pode prescindir de alguma sistematização para se ordenar o comportamento da administração pública) podem ser, eventualmente, desobedecidos, para dar cumprimento ao princípio maior da verdade material.

O dever de inspecionar dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte.

8. O DEVER DE PROVAR E A VERDADE FORMAL

Como está sendo demonstrado, o regime jurídico da função administrativa (fiscal) não guarda compatibilidade com o regime jurídico da função jurisdicional, especialmente com a maneira de se demonstrar a verdade dos fatos praticados pelo contribuinte.

A autoridade fiscal, ao desenvolver o dever de inspecionar a verdade dos fatos praticados pelo contribuinte, não está cumprindo um dever de provar no sentido jurisdicional (litigioso), de formar o convencimento do juiz, nem está se desincumbindo de qualquer "ônus de prova", pois não tem interesse próprio a defender, está, isto sim, agindo por dever de ofício para formar seu próprio convencimento quanto aos fatos que devem ser considerados para determinação do valor do tributo.

Preleciona Alberto Xavier que no procedimento de investigação para a descoberta da verdade material, como num processo inquisitório, a autoridade fiscal tem meios instrutórios vastíssimos para formar sua convicção, que não está limitada à existência de regras legais norteadoras dos meios de prova, nem sendo pertinente

o problema da repartição do ônus da prova, sendo, em consequência, uma livre convicção.¹⁵

Também no mesmo sentido é a lição de Rui Barbosa Nogueira, originada do direito germânico, quando afirma que a autoridade fiscal, ao contrário do juiz, não está vinculada aos elementos indicados ou fornecidos pelas partes, devendo operar sobre a base de suas próprias constatações e das consequências decorrentes destas, tendo em vista a distinta natureza jurídica do procedimento de lançamento, da natureza jurídica do procedimento de instrução probatória, pois se visa a entregar o quanto possível à autoridade lançadora, não só a escolha dos meios de determinação, como também o emprego desses meios, já que a participação do particular na atividade de lançamento não é elemento caracterizador da sua natureza jurídica, nem faz parte de sua essência.¹⁶

9. DEVER DE COMPROVAÇÃO

A liberdade investigatória que possui a autoridade fiscal para descobrir a verdade dos fatos mais próxima da realidade (verdade material), sem que rígidas formalidades condicionem o seu convencimento, não significa que no procedimento administrativo fiscal não se tenha de coletar os meios de prova que sedimentaram a livre convicção do titular do órgão fiscal.

A apreensão ou percepção dos fatos relevantes para a tributação pela autoridade é feita através de documentos, declarações, registros contábeis e indícios outros, meios de prova estes que devem servir para certificar que o ato administrativo foi produzido dentro do que exigem as normas legais.

Se o ato administrativo é resultante de um livre convencimento da autoridade, firmado unilateralmente, o cidadão ou contribuinte sujeito às consequências jurídicas desse ato tem o direito de questionar a sua conformidade com a lei de regência, motivo pelo qual não se pode prescindir da apropriada comprovação dos dados apurados pela autoridade competente, pois não só a autoridade superior

¹⁵Obra citada p.109-115.

¹⁶“Teoria do Lançamento Tributário”, São Paulo, *Resenha Tributária*, 1973, p. 61 e 169.

que deva examinar o ato recorrido, como, também, o juiz, devem formar seu próprio convencimento, cada qual com as regras jurídicas próprias, com apoio nos documentos juntados no procedimento administrativo.

10. DEVER DE REGULAMENTAR

O cumprimento do dever tributário pelo contribuinte, se resultar num pagamento insuficiente do tributo, quer por erro na consideração da matéria de fato, quer por equivocada avaliação da regra jurídica aplicável ao caso, exige, no mínimo, o pagamento adicional do que faltou, mais os encargos legais moratórios, e, dependendo da qualificação do erro cometido, pode haver a penalização com elevadas multas.

Por dever de ofício, então, as autoridades devem emitir atos genéricos e abstratos no sentido de orientar os contribuintes como devem ser cumpridas as leis tributárias, bem como responder especificamente às consultas formuladas por eles.

Tendo em vista que os impostos no decorrer do tempo são alterados por inúmeras leis das várias hierarquias, cabe ao chefe do poder executivo, em primeiro lugar, emitir uma *Consolidação* da legislação do imposto, e em seguida um ato complementar de regulamentação.

O Regulamento da lei, portanto, é um dever-poder concedido às autoridades administrativas que, à medida que têm a potestade de aplicar a lei, têm, também, o dever de esclarecer como ela deve ser cumprida pelo seu destinatário.

O contribuinte que pagar o tributo conforme a orientação oficial emitida pela autoridade competente, seja através de uma resposta específica a uma consulta, seja em obediência a um ato normativo - regulamento, instrução, portaria etc. -, estará cumprindo corretamente o seu dever tributário, nada mais podendo ser-lhe exigido a título de retificação da orientação, cujo efeito somente poderá ser produzido para o futuro.

Não pode ser admitido que a Administração Pública, no exercício de seu dever-poder de orientar como as leis devem ser cumpridas pelos seus destinatários, venha a exigir a correção retroativa

de um comportamento que obedeceu às regras oficiais ao seu tempo, por entender que a orientação anterior não fora a mais correta ou adequada.

Não tem cabimento, portanto, o dispositivo previsto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, que autoriza a exigência do pagamento de complementação de imposto, cujo valor não foi pago anteriormente, por obediência a "normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos" em razão de mudança de critério jurídico da autoridade competente, excluindo, somente, a exigência de penalidades, juros de mora e correção monetária.

11. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Assim como os deveres jurídicos devem ser, *ordinariamente*, obedecidos *espontaneamente* pelos destinatários das normas jurídicas, os contribuintes também devem pagar a sua dívida tributária sem serem, necessariamente, coagidos pela autoridade fiscal.

Com base na orientação oficial da autoridade fazendária competente e dentro dos prazos fixados na legislação tributária o contribuinte deverá fazer a valoração jurídica do fato gerador que praticou, liquidar o valor do imposto e recolhê-lo nos locais autorizados.

Para efeito de controle do desempenho correto dos seus deveres tributários, a legislação tributária normalmente exige que o contribuinte formalize, em um documento, uma confissão, de que praticou o fato gerador do tributo, faça a valoração jurídica dessa matéria fática (acertamento) - que produzirá certeza jurídica, quer com seu próprio critério jurídico, quer adotando critério jurídico oficial da autoridade fiscal -, para finalizar com a liquidação do valor do imposto que deverá recolher.

A confissão produzida pelo contribuinte, por se tratar exclusivamente de matéria fática, poderá ser sempre retificada dentro do prazo prescricional de cinco anos (artigo 165, I, e 168 do Código Tributário Nacional), desde que obedecidos os procedimentos adequados.

Caso o contribuinte deixe de pagar o imposto objeto do seu auto-acertamento e liquidação, o Fisco, armado desse documento

dotado de certeza jurídica e liquidez, poderá encaminhá-lo para a cobrança executiva.

Dependendo da técnica de arrecadação, a cobrança do tributo poderá depender de um prévio acerto jurídico e liquidação da responsabilidade da própria autoridade fiscal, a partir de seu conhecimento da matéria fática confessada pelo contribuinte. É a modalidade de ato administrativo denominada de lançamento por declaração no artigo 147 do Código Tributário Nacional.

Nesta modalidade de lançamento, a exigibilidade de pagamento do tributo dependerá de ser o contribuinte notificado e intimado a pagar no prazo determinado pela autoridade administrativa, a partir do qual terá início a mora.

A outra modalidade de lançamento é resultante do exercício do dever de inspeção e investigação da autoridade fiscal, em que é certificado um fato gerador não confessado pelo contribuinte, ou complementar ao já declarado, e liquidado o valor do débito após a valoração jurídica de responsabilidade da autoridade administrativa.

Crédito tributário é a nomenclatura adotada pelo Código Tributário Nacional para o valor da dívida tributária tornada líquida, após a autoridade fiscal acertar (valorar) juridicamente o fato gerador, constituindo, dessa forma, um documento hábil para a cobrança administrativa ou judicial do tributo, por ser dotado de certeza jurídica e liquidez.

O que caracteriza, essencialmente, o lançamento tributário é ser a dívida tributária liquidada após ser adotado, expressamente, um critério jurídico pela própria autoridade administrativa, certeza jurídica esta, que não poderá mais ser modificada após a notificação do contribuinte, salvo recurso administrativo proposto por este.

A imutabilidade do acerto tributário da responsabilidade da autoridade fiscal, que concede uma eficácia preclusiva ao lançamento tributário, é uma consequência da garantia que os contribuintes devem ter em relação à certeza jurídica emanada dos atos administrativos, sejam eles genéricos e abstratos, como os regulamentos e instruções normativas, sejam concretos e específicos, como o lançamento tributário e a resposta às consultas fiscais.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento nada mais significa que a formalização, pela autoridade fiscal, em um documento representativo da dívida tributária, antes já existente, após a ocorrência do fato gerador, porém, ainda ilíquida e incerta. Em hipótese alguma o lançamento tributário poderá ser um ato jurídico constitutivo de direitos e deveres por não ser ele um acerto jurídico declaratório de uma vontade (negócio jurídico), porém sua característica é a de um acerto jurídico declaratório de uma verdade, sendo assim, retificável, na forma e prazo previstos em lei.

Se o lançamento tributário vai ser resultante de um procedimento administrativo ou de um ato simples, dependerá de uma decisão da autoridade competente, já que o Código Tributário Nacional não especificou quais atos administrativos comporiam o procedimento administrativo, que resultariam no lançamento tributário, sendo certo que, num ato administrativo composto, o contribuinte somente deverá ser notificado após a ratificação pela segunda autoridade competente.

A cobrança coativa de uma dívida patrimonial exige, sempre, a existência de um título jurídico líquido e certo, que no direito privado (das obrigações) será formado e firmado pelo próprio devedor ou pelo juiz em uma sentença formalizada em processo jurisdicional.

Em direito tributário, a cobrança executiva será alicerçada no documento (acerto) produzido pelo contribuinte, ou no lançamento tributário, que por definição, como ato administrativo, é produzido unilateralmente (inquisitorialmente) pela autoridade fiscal, razão pela qual a sua eficácia executiva dependerá, preliminarmente, de ser proporcionado direito de defesa ao contribuinte, o que não deve ser confundido com contraditório.

12. CONTROLE DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

12.1. Autocontrole por dever de ofício

Como a administração pública funciona hierarquicamente, o primeiro controle a que pode ser submetido o lançamento tributário deve ser feito antes de sua notificação, que somente poderia ser emitida após expressa autorização da chefia do órgão fiscalizador,

depois de um exame atento e minucioso da proposta de lançamento, sujeita, então, à retificação dos erros e defeitos por acaso verificados. Dessa forma, estaria configurado um ato administrativo composto.

13. DIREITO DE PETIÇÃO

De acordo com o artigo 5º, inciso XXXIV, letra *a*, da Constituição Federal de 1988, o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder é assegurado a todos, independentemente do pagamento de taxas.

Intimado a pagar o crédito tributário o contribuinte tem um direito constitucional de peticionar à administração fiscal impugnando o lançamento tributário e requerendo a demonstração de sua legalidade.

O lançamento tributário somente produz os seus efeitos próprios a partir da intimação do contribuinte que deverá ser notificado das razões de fato ou de direito que motivaram a sua emissão, descrevendo-as de uma forma que possibilite o direito de defesa pelo contribuinte sem a necessidade de pedir auxílio de um especialista ou perito.

Com a motivação do lançamento tributário o contribuinte estará em condições de exercer convenientemente o seu direito de defesa, formulando os quesitos apropriados a obter da administração fiscal a devida justificação do seu ato. A inexistência da motivação ou sua insuficiência poderão invalidar o ato administrativo por vício formal, como cerceamento do direito de defesa.

Com a petição impugnando o lançamento tributário, tem a autoridade fiscal o dever de reexaminar os motivos que a levaram a constituir o crédito tributário para o efeito de corrigir eventuais erros e defeitos na sua elaboração, dever este que deve ser exercido de ofício, independentemente da reclamação e das razões do contribuinte.

O regime jurídico que deve regular os recursos oferecidos ao exame da administração fiscal, como não poderia deixar de ser é o de direito administrativo, com as particularidades do direito tributário, como já exposto anteriormente.

Entretanto, tanto no procedimento administrativo fiscal federal¹⁷, como nos de diversos Estados¹⁸, o regime de apreciação dos recursos oferecidos pelo contribuinte é considerado contencioso, litigioso ou contraditório.

A função própria da autoridade judicial regida pelo direito processual: aplicar a lei para dirimir litígios foi entronizada na legislação tributária brasileira por influência de dois projetos de legislação regulando o Processo Tributário.

O primeiro projeto, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, teve a seguinte fundamentação doutrinária para a fase litigiosa ou contenciosa do processo tributário:

*"A iniciativa da fase contenciosa do processo pertence ao contribuinte - ao contrário da fase oficiosa que, como vimos, pertence exclusivamente ao fisco"(...). "A segunda atitude possível ao contribuinte é a de inconformidade com a pretensão jurídica formulada pelo fisco através do lançamento; e neste caso o processo fiscal poderá desenvolver-se através da fase contenciosa".*¹⁹

O segundo projeto de Processo Tributário é da lavra de Gilberto de Ulhôa Canto, em que o artigo 20 do Capítulo I - Do início do processo contencioso - tinha a seguinte redação:

*"20 - O Processo contencioso se inicia pela contestação, defesa ou oposição do sujeito passivo, apresentada tempestivamente, contra auto de infração."*²⁰

¹⁷ A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Artigo 14 do Decreto Federal nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁸ Título III - Do Processo Contencioso. Capítulo I - Do Litígio. Artigo 237: Considera-se instaurado o litígio tributário, para os efeitos legais, com a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação à nota de lançamento ou auto de infração. Decreto-Lei nº 5, de 15 de março de 1975, do Estado do Rio de Janeiro.

¹⁹ "Idéias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal", no livro **Justiça e Processo Fiscal**, Rio, edição do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954, p.17, publicado, também, na **Revista de Direito Administrativo** nº 34.

²⁰ **O Processo Tributário**, Rio, Fundação Getúlio Vargas, 1964, p. 99.

Ainda da lavra de Gilberto de Ulhôa Canto, coadjuvado por Gustavo Miguez de Mello e Geraldo Ataliba, foi elaborado um anteprojeto de lei para criação de um Contencioso Administrativo Fiscal da União, com apoio nos artigos 153, § 4º, 203 e 204, inseridos na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e pela Emenda nº 7, de 13 de abril de 1977, outorgada pelo Presidente da República.

Na Exposição de Motivos dos juristas mencionados acima, e encaminhada ao Ministro da Fazenda, merecem ser reproduzidos os seguintes tópicos:

"Conceito de Contencioso Administrativo Fiscal: Por contencioso administrativo se entende, em sentido objetivo, um sistema de solução de litígios entre administração e administrado, sob forma processual(...)." "A divergência ensejadora do litígio, da contenda, do dissídio, sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma(...)." "Sejam quais forem as características definidoras do sistema de decisão, é importante que se assegure um mínimo de estilos processuais que ensejem adequado contraditório, que os julgadores tenham independência funcional e atuem conscientes do cunho dogmático do direito positivo e façam justiça formal, promovendo, nessa atuação, o interesse público primário(...)." "No Brasil, desde há muitos anos, há um contencioso fiscal da União formado basicamente pelos Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados de composição paritária que decidem em recurso as controvérsias sobre tributos federais." ²¹

Ora, desde 1891 vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição, em que cabe ao Poder Judiciário a função exclusiva de dirimir ou solucionar, terminativamente, entre as partes interessa-

²¹ Publicado no *Caderno Especial* nº 147, de agosto de 1978, do Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro, p. 3 e 5.

das, todo e qualquer litígio, contenda ou controvérsia de interesse, sendo que a apreciação de litígio entre o contribuinte e o fisco, sob forma processual, para ser obtida uma justiça formal definitiva, através de julgadores imparciais, com independência funcional, e, principalmente, conhecedores das particularidades do direito tributário, é uma pretensão já atingida pela Justiça Federal.

Portanto, não há mais razão alguma que justifique a existência de um simulacro de Contencioso Fiscal, regido por regras características de uma justiça formal, em detrimento dos princípios que regem a função administrativa e fiscal, seja na fase oficiosa ou inquisitorial, seja na fase de revisão da legalidade do ato administrativo por reclamação ou recurso oferecido pelo contribuinte.

Tendo em vista que não existe uma controvérsia de interesse entre o fisco e o contribuinte, já que a relação tributária entre ambos é decorrente de expressa previsão legal, a divergência entre ambos, só pode versar sobre a correta interpretação da lei, ou sobre a fidedignidade da representação do fato gerador, não havendo, portanto, interesses conflitantes ou colidentes, sendo dever, conseqüentemente, tanto da autoridade fiscal, como do contribuinte, perseguir a verdade material para o seu enquadramento, objetivo e desinteressado, na lei tributária.

Assim, na medida em que a grande quantidade de recursos fiscais não comportem um exame hierárquico de revisão do ato administrativo de lançamento tributário, forma natural do controle de sua legalidade, o desvio do reexame para uma autoridade administrativa fora da hierarquia, não justifica uma apropriação de regras processuais dirigidas para a obtenção de uma verdade formal em detrimento da verdade material, que é o escopo normal a ser perseguido por toda autoridade administrativa. ☐