

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Leiner Salmaso Salinas

**A necessidade de respeito à garantia do devido processo
legal antes da formação da Dívida Ativa do Estado**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2011

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Leiner Salmaso Salinas

**A necessidade de respeito à garantia do devido processo
legal antes da formação da Dívida Ativa do Estado**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, área de Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2011

Banca Examinadora

*Aos meus pais,
Antonio Carlos Salinas e Izaura Salmaso Salinas,
pelo apoio imensurável.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, a Deus, por ter me concedido a oportunidade de ser educado pelos meus pais, Antonio Carlos e Izaura, figuras maiores da minha vida, que me deram amor, carinho e incentivo nos estudos, enfim, tudo. Sou grato também às minhas irmãs, Melissa e Meliane, pelo companheirismo, amizade e ajuda nos momentos difíceis.

Meu agradecimento ao Prof. Dr. Eduardo Domingos Bottallo, que, desde a minha graduação, foi perfil inspirador para o estudo do Direito Tributário.

Sou eternamente grato aos advogados José Henrique Longo, Denise Homem de Mello Lagrotta e Juliana Borges, pela chance que me deram de seguir no caminho da advocacia na seara do Direito Tributário e, sobretudo, pela convivência jurídica ao longo dos anos, que só fez e ainda faz engrandecer a busca pelo conhecimento.

Da mesma forma, agradeço ao Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho pela oportunidade de estudo e pelas lições magnas proferidas no âmbito da Pós-Graduação, *estricto* e *lato senso*, ambas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Minhas congratulações também vão para todos os professores da referida instituição de ensino que, sem exceção, foram peças fundamentais na minha formação acadêmica.

Meus votos especiais de agradecimento e gratidão ao Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza, expressão máxima da docência e militância jurídica, que, mais do que simplesmente orientar, acolheu, ajudou e inspirou-me a construir e finalizar a dissertação que ora se apresenta.

Por derradeiro, agradeço a Carol Grau pelo amor, carinho, apoio e paciência ao longo de todo esse período de maturação acadêmica.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo trazer a lume a efetividade da garantia fundamental do devido processo legal na aplicação do Direito Tributário, como condição indispensável à possibilidade de exigência de valor a título de “tributo” forçadamente pelo Estado.

Para tanto, fazemos, em suma, uma introdução histórica do “tributo” como instrumento de poder e sua relação com o Estado; realçamos a importância dos princípios constitucionais como garantias primordiais a serem obedecidas no Estado Democrático de Direito; ressaltamos a amplitude da garantia do devido processo legal; e salientamos nossa concepção de norma jurídica tributária e de ato de lançamento.

Defendemos a tese de que, sem obediência ao devido processo legal, inexistirá equilíbrio necessário do “poder tributário”, uma vez que, num sistema de direito positivo, as garantias constitucionais são a bússola central do sentimento de justiça.

Mais do que isso, sustentamos que o desrespeito à fruição do devido processo legal, seja na faceta material ou processual, acarreta na nulidade de exigência tributária permeada na Dívida Ativa do Estado, por grave ofensa à Constituição Federal de 1988.

PALAVRAS-CHAVE: PODER. DIREITO. GARANTIA. PRINCÍPIOS. DEVIDO PROCESSO LEGAL. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. NULIDADE.

ABSTRACT

This paper aims to shed light over the effectiveness of the fundamental guarantee upon due process of law within Brazilian Tax Law, as an essential condition to the possibility of exigency of a certain amount as taxes compelled by the Brazilian Federal State.

In view of that, we shall do a historical introduction to “tax” as an instrument of power and its interaction with the State; we shall highlight the constitutional principles’ importance as essential guarantees to be followed at a Democratic Constitutional State; shall emphasize the enlargement of the due process of law and highlight our tax ruling and assessment act conceptions.

We support the thesis that without the due process of law “tax power” cannot be balanced provided that in a statutory law system, the constitutional guarantees are the main compass of justice sense.

Moreover, we understand that disrespecting the enjoyment of the due process of law, whether if in its material or procedural sphere, would lead up to the nullity of tax exigency interposed at the Federal Government Collectible Debt as a severe offense to the 1988 Brazilian Federal Constitution.

PALAVRAS-CHAVE: POWER. LAW. GUARANTEE. PRINCIPLES. DUE PROCESS OF LAW. TAX RULING. NULLITY.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1.1. O tributo como forma de imposição de poder na história	15
1.2. O poder, o direito e as garantias no Estado Democrático de Direito	19
CAPÍTULO II – O SISTEMA JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS	24
2.1. O ordenamento jurídico positivo e a ciência do Direito	24
2.2. A supremacia da Constituição Federal.....	27
2.3. Os princípios constitucionais	30
CAPÍTULO III – O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	36
3.1. Previsão Constitucional – Princípio e Garantia Fundamental.....	36
3.2. Sentido Formal ou Processual do Devido Processo Legal.....	38
3.3. Sentido Substancial ou Material do Devido Processo Legal	42
CAPÍTULO IV – O DIREITO TRIBUTÁRIO	49
4.1. Direito Tributário – Ramo do Direito Público	49
4.2. Princípios Tributários relacionados ao Direito Público	51
CAPÍTULO V – A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA	55
5.1. A norma jurídica	55
5.2. A norma jurídica tributária – geral e abstrata.....	61
5.3. O fenômeno da incidência tributária.....	70
CAPÍTULO VI – O DEVIDO PROCESSO LEGAL E A NORMA TRIBUTÁRIA INDIVIDUAL E CONCRETA.....	77
6.1. Breves considerações sobre a norma individual e concreta formalizada pelo lançamento.....	77
6.2. Posição da doutrina tradicional sobre o “lançamento”	78
6.3. O devido processo legal e a norma tributária individual e concreta	83
6.3.1. Breves colocações sobre a aplicação do devido processo legal	83
6.3.2. O devido processo legal e o direito à propriedade.....	85
6.3.3. Garantia de direito ao processo administrativo, à ampla defesa e ao contraditório (acepção processual do devido processo legal)	87
6.3.4. A norma tributária individual e concreta materializada pelo lançamento (acepção material do devido processo legal).....	95
6.3.4.1. Lançamento – devido processo legal – breves considerações	95
6.3.4.2. Lançamento – devido processo legal – legalidade	97
6.3.4.3. Lançamento – devido processo legal – isonomia	100
6.3.5. A norma tributária individual e concreta materializada pelo lançamento e a presunção de legalidade da Dívida Ativa.....	104

CAPÍTULO VII – A CONSEQUÊNCIA DO DESRESPEITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	108
CAPÍTULO VIII – A ABRANGÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL NA JURISPRUDÊNCIA E SUA POSIÇÃO ATUAL QUANTO À NECESSIDADE DE ATENDIMENTO ANTES DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA PÚBLICA	114
CAPÍTULO IX – A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	122
CONCLUSÃO.....	127
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	134

INTRODUÇÃO

Nos corredores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo é comum escutar que o Prof. Geraldo Ataliba exigia que seus alunos trouxessem consigo a Constituição Federal, mas reprimia àqueles que adentravam na sala de aula de posse do Código Tributário Nacional – CTN. Essa citação geralmente é contada elevando-se a reação de total incômodo do saudoso mestre com a situação e o tom de zombaria do aluno que recebia a repreensão, ou seja, ouve-se tal “história”, comumente, em forma de caso, num contorno de diversão e entretenimento nos momentos de pausa das aulas.

Desconhecemos a veracidade desses acontecimentos, pois, infelizmente, não pudemos fazer parte do seleto número de pessoas que puderam compartilhar da experiência docente do Prof. Geraldo Ataliba.

Entretanto, não duvidamos da ocorrência de tais episódios. A parte engraçada entrelaça os alunos, porém, há um traço importantíssimo da mensagem da “história” que é fundamental, sempre se manteve vivo em nosso consciente e merece destaque: a supremacia da Constituição Federal.

A insistência do referido mestre em relação à essencialidade da Magna Carta ao exegeta do Direito parece óbvia, basilar e elementar. Entrementes, na experiência jurídica não é raro verificar que, no mais das vezes, as normas e os princípios constitucionais são colocados de lado, numa posição inferior, sem serem aplicados com a magnitude valorativa e a importância que os permeiam.

Fortes e convictos nessa percepção trazida pelo Prof. Geraldo Ataliba, trabalhamos como estivéssemos na presença do saúdo mestre; com a Carta Política na mão.

Assim, o presente trabalho visa sobrelevar o princípio do devido processo legal no Direito Tributário, como forma de, científica e empiricamente, tentar comprovar que, sem o respeito à referida garantia constitucional, o Estado está desautorizado a perpetrar a inscrição de valor a título de tributo na dívida pública e exigí-lo, forçosa e judicialmente, por meio de execução fiscal.

Procuramos dar azo científico ao trabalho, na medida em que nossas arguições partiram do direito positivo, vigente, localizado nesse tempo e no território pátrio.

Como ressalva a exegese, trouxemos, no Primeiro Capítulo, breves considerações sobre a trajetória do poder e da imposição tributária ao longo do tempo, para fixar a ideia de que o Estado sempre possuiu a mão forte e isso, nada obstante às conquistas inerentes aos direitos individuais perpetradas no transcorrer da história, pode remanescer, se olvidadas as garantias fundamentais.

Partindo-se desse ponto ilustrativo, mas não menos importante, tratamos do ordenamento jurídico, como sistema linguístico de unidade, coeso e indivisível, que é objeto da ciência do direito. Nesse Segundo Capítulo, revelamos a essencialidade dos princípios, como sendo os pilares do sistema normativo e, além disso, a supremacia da Constituição Federal.

Colocadas essas premissas sobre as bases de sustentação do ordenamento jurídico, passamos a cuidar, no Capítulo Terceiro, da garantia fundamental do devido processo legal, do seu alcance constitucional geral e sua faceta bipartida: a processual e a material.

Definidos os pontos estruturais do trabalho, começamos a lidar, no Capítulo Quarto, com as disposições gerais que regem o segmento para o qual essas premissas são aplicadas: o Direito Tributário.

Já no Capítulo Quinto, procuramos aprofundar mais esse assunto e, por isso, trouxemos à baila a ideia da norma jurídica, da norma jurídica tributária, geral e abstrata e, por fim, da incidência tributária. Nesse aspecto, o objetivo foi delimitar os pontos essenciais para a interligação, a conexão, enfim, a aplicação do primado do devido processo legal no Direito Tributário.

No Capítulo Sexto, como adiantamos, desenvolvemos nossa teoria: o devido processo legal é condição inafastável para a perpetração da inscrição de valor a título de tributo na Dívida Ativa do Estado.

Para tanto, fixamos os contornos da Constituição Federal de 1988 e salientamos o ideal maior do Estado Democrático de Direito para, somente então, adentrar ao exame do Código Tributário Nacional e das demais normas legais que

circundam a problemática do ato de lançamento e do direito ao uso da ação de execução fiscal pelo Estado.

Essa explanação, de suma relevância para o alicerce da construção que aqui se pretende fazer, realça a preocupação de não se fechar os olhos às garantias constitucionais, que visam estabelecer o mínimo de equilíbrio entre o interesse público e o privado, especialmente quando se trata da questão do nascimento da exigência tributária até a sua execução forçada pelo Estado.

Feita essa digressão, a partir da interpretação da Carta Magna, caminhamos para implementar a possibilidade de interpretação da estrutura da materialização da norma de incidência tributária contida no ordenamento jurídico.

Da abstração à realidade, intentamos estudar, sob o ângulo do primado do devido processo legal, o lançamento tributário propriamente dito, sua natureza, tipologia, dentre outros aspectos que acabam por retratar a linguagem escolhida pelo sistema positivo pátrio para formalização da norma individual e concreta que, ao mesmo tempo, impõe a exigência tributária e respeita as garantias individuais dos contribuintes.

Procuramos, evidentemente, demonstrar a essência do princípio do devido processo legal, no sentido processual, como forma de determinar o processo administrativo, lastreado pelos primados da ampla defesa e do contraditório, como garantia fundamental e ordem constitucional direta para interpretação do termo “lançamento” contido no Código Tributário Nacional.

Além disso, revelamos a implicação do sentido material do devido processo legal, como variante dos primados da legalidade e da isonomia, para assentar nossa tese de que não há Dívida Ativa do Estado sem que antes se conceda à possibilidade de direito ao processo administrativo e todas as garantias dele decorrentes.

Assentamos, assim, que o devido legal é uma garantia fundamental e, como tal, deve ser tratada pelo exegeta, principalmente no Direito Tributário. De nada adianta ter uma Constituição Federal rica em garantias individuais, que respeitam os direitos humanos e possui valores essenciais para a evolução de nossa sociedade, se o intérprete, no exercício da aplicação do direito, fechar os olhos para os cânones constitucionais.

Com base nessas referências, partimos para o Capítulo Sétimo, consignando que, desrespeitado o devido processo legal, no momento que precede à inscrição de valor exigido sob a rubrica de tributo em Dívida Ativa do Estado, a consequência imediata é a nulidade do referido título executivo e, por decorrência, da ação de execução fiscal dele advinda.

Em seguida, no Capítulo Oitavo, assentamos, em resumo, a jurisprudência sobre a matéria, e deixamos clara a viabilidade de ainda se questionar no Poder Judiciário a efetivação do devido processo legal na seara administrativa, como condição para exigência de quantia a título de tributo, judicialmente.

Registramos, por fim, no Capítulo Nono, que é necessário sobrelevar a Magna Carta e todos os seus princípios, neles incluído o devido processo legal, como forma de se ter não só uma interpretação correta do ordenamento jurídico, mas também como uma maneira de efetivar os valores essenciais do Estado inseridos no seio da Constituição Federal para perpetração da justiça tributária. É o que nos propusemos a fazer.

CAPÍTULO I - O PODER, O DIREITO E AS GARANTIAS

1.1. O tributo como forma de imposição de poder na história

É certo que o termo “tributo”, ainda hoje, possui diversas significações¹. Ao longo da história, esse vocábulo teve inúmeras acepções, porém, o campo comum sempre recaiu sobre a obrigatoriedade de cumprimento de determinado dever, seja ele pecuniário ou braçal.

Partindo-se daí temos que, no transcorrer da história, mais especificamente nos principais momentos de revolta e modificação drástica da sociedade, o “tributo” serviu como ponto fulcral do levante ou ainda como elemento de ebulição.

A mais antiga forma tida como “tributo” se deu por meio da obrigatoriedade do serviço militar. Na Grécia Antiga, por exemplo, havia essa prestação. Entretanto, os historiadores ressaltam que, na maioria das cidades-estado, inexistia a imposição de cumprimento para tal dever, o que afasta a principal característica do “tributo”: a imperatividade. Essa forma de poder era equilibrada, pois a sociedade grega, como se sabe, era voltada para a autossuficiência e a harmonia de seus cidadãos, ainda que para o suprimento vital de funcionamento das cidades-estado.

Foi no Império Romano do Ocidente (30 a.C. a 476 a.C) que se deu uma das formas mais organizadas de instituição de “tributo”. Por meio de censos, os romanos cadastravam terras e patrimônios de seus cidadãos para poder exigir “tributo”. O principal² “tributo” era o imposto por quotas sobre a fortuna dos cidadãos, que utilizava os dados anteriormente colhidos como forma de quantificação do montante a ser tributado e pago pelo cidadão romano. A principal característica romana, no entanto, era a de exigir “tributo” de povos conquistados, cujos territórios eram anexados. Esse tipo de “tributo” era chamado de prestação em espécie, haja vista

¹ “a) “tributo” como quantia em dinheiro; b) “tributo” como correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; e) “tributo” como norma jurídica tributária; f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.” (In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 19).

² Havia outras espécies de tributo: (i) o imposto sobre sucessões; (ii) impostos aduaneiros e sobre vendas; (iii) imposto indiretos especiais, incidente sobre a quantidade de escravos, por exemplo.

que o cumprimento se dava pela arrecadação de animais, grãos, alimentos, dentre outras especiarias, necessários ao suprimento de Roma.

Como se nota, a experiência vivenciada em Roma atribui ao “tributo” fator decisivo no exercício do poder, sobretudo porque era o fruto da arrecadação que sustentava o exército e, por conseguinte, o espírito imperialista de seu povo, além da vida sócio-cultural romana que possuía alto custo (casas de banho, teatros, colunas triunfais a cada conquista, etc.).

De forma geral, o crescimento territorial de Roma, os gastos excessivos do Império, a transformação do cidadão romano e a má gestão de alguns de seus governantes, dentre outros fatores relevantes, levaram Roma à ruína. Entrementes, nos momentos de dificuldade, aí incluído o declínio do Império, o “tributo” sempre funcionou como ponto de tentativa de solução e, evidentemente, de cominação de força, como retrata o Prof. Indro Montanelli³, *verbis*:

“(…) Quem abandona a propriedade ou a oficina, mesmo que consiga escapar aos carabineiros que imediatamente vão à sua procura, está destinado a morrer à fome, porque não encontra outro emprego. E quem é rico tem de continuar a pagar impostos, mesmo se alienar ou perder a riqueza. De outra maneira, vai para a prisão.

Estas leis, por muito absurdas que possam parecer, eram imposta pelas circunstâncias, Quando os esqueletos se partem, é preciso engessá-los. O gesso não impede a decomposição, mas retarda-a. Tudo isso, porém, é o fim de Roma (...).”

Não foi em Roma, todavia, a fase histórica na qual o “tributo” tenha sido fator elementar de força e, ao mesmo tempo, estopim para revolta e insatisfação da sociedade. O lapso temporal correspondente ao feudalismo é o que melhor traduz o exercício do poder mediante a imposição tributária.

É na Idade Média, período no qual os poderosos substituem o Estado organizado e, numa miríade de feudos, os senhores feudais, além dos monarcas, dotados de força armada e bruta, passam a comandar os seus súditos, impondo o “tributo” como forma de massificação de poder e opressão ao povo. O Prof. João

³ MONTANELLI, Indro. *História de Roma*, da Fundação à Queda. 2.ed. Milão: Editora Edições 70 Ltd, 2007, p. 306.

Francisco Neto⁴ cita alguns dos principais tipos de “tributos” existentes à época, que resumimos abaixo apenas a título ilustrativo e como forma de ressaltar a diversidade existente naquele período:

“6o – Mouraria: tributo feudal exigido dos mouros, que eram tolerados entre os cristãos; (...).

(...)

8o – Pedágios sobre montes, pontes e embarcadouros, rodas, castelarias e outros tributos análogos: eram contribuições dadas em sinal de reconhecimento do poder público, exigidas dos vassallos e súditos pelo monarca. Compreendiam os impostos sobre a via pública e o trânsito por locais determinados.

(...)

10o – Contribuição decimal: era exigida, como tributo em espécie, sobre os frutos do rendimento da agricultura, além de algumas outras prestações (...).

11o – Alcabala: (...). A alcabala era um tributo exigido mediante a aplicação de uma percentagem sobre os valores de operações de compra e venda e permutas, sobre bens móveis, imóveis e semoventes.”

A constância da exigência exacerbada de “tributo” na época feudal sempre foi alvo de resistência dos vassallos, sem, contudo, ameaçar, de forma eficiente, a força dos senhores feudais e dos monarcas, que os oprimiam.

Ainda sob os resquícios do feudalismo é que, na França, também alvo de excessiva e injusta carga tributária, houve a grande Revolução, marcada pela insurgência à desigualdade social, desigualdade social esta que norteava também a imposição fiscal.

É sabido que a divisão de classes e a ascensão dos burgueses, ainda naquele período, mudou drasticamente a sociedade francesa. A imposição exclusiva

⁴ NETO, João Francisco. *Sistema Tributário Nacional na Atualidade e a Evolução histórica*. 1.ed. São Paulo: Editora Impactus, 2008, p. 50-51.

de “tributo” à 3ª Classe⁵, na qual faziam parte os referidos burgueses, os camponeses e os artesãos, era demasiadamente alta e impulsionou a insurgência deles, dos menos favorecidos, em relação a seus opressores, que eram os membros da 1ª e 2ª Classes:

Nas palavras de João Francisco Neto:

“O peso desses encargos tributários, anualmente, variava de 2 a 10% sobre a renda, conforme a região; mais, o dízimo eclesiástico que, por sua vez, importava em mais 4 a 13% da renda. Para o senhor, o total desses tributos constituía, muitas vezes, a mais de 20% de seus rendimentos totais, e o dízimo equivalia a 30% da renda da Igreja.

(...)

O descontentamento do campesinato frente a essa estrutura era enorme, daí resultando em frequentes *jacqueries*^{6,7}.

Logo depois da Revolução Francesa, algumas medidas foram tomadas na seara tributária, tais como a supressão dos privilégios fiscais de ordem de classe, a eliminação de tributo aduaneiro em terras internas da França, além da extinção do dízimo eclesiástico e das cobranças feudais.

Esses aspectos acima elencados, longe de determinar exclusivamente o foco da eclosão da insurreição francesa, que são diversos e ainda hoje estudados por historiadores do mundo inteiro, visam apenas e tão somente registrar que, também nesse lapso importante da história, o “tributo” exerceu posição fundamental quanto ao exercício do poder.

Com essa digressão elementar, pretendemos somente lembrar que o “tributo” foi, e é, invariavelmente, uma das fontes cruciais de determinação de força dos

⁵ Um dos principais problemas da sociedade naquela época era a divisão rígida de classes sociais: Primeira Classe ou Primeiro Estado: era composto pelo Alto Clero e pelo Baixo Clero.

Segunda Classe ou Segundo Estado: era composto por cortesãos e palacianos, por uma camada provincial que comandava os feudos, e a nobreza togada, em que alguns juizes e altos funcionários burgueses adquiriram os seus títulos e cargos.

Terceira Classe ou Terceiro Estado: era composto por burgueses, camponeses sem terra e os artesãos, aprendizes e proletários.

⁶ “Jacquerie: movimentos de insurreição promovidos por camponeses contra a nobreza, ou, de forma generalizada, a revolta dos pobres contra os ricos.”

⁷ NETO, João Francisco. *Sistema Tributário Nacional na Atualidade e a Evolução histórica*. 1.ed. São Paulo: Editora Impactus, 2008, p. 73.

detentores do poder, seja qual for o tipo de governo e o plano social, político, econômico e administrativo de determinado Estado ou povo. É essa, inclusive, a ressalva feita pelo Prof. Antonio Roberto Sampaio Dória⁸:

“Fenômeno inseparável da história dos povos desde imemorial antiguidade, é igualmente o tributo, por largos séculos, o instrumento de que mais arbitrariamente e abusivamente lança mão o poder político. Fonte de intranquilidades, opressões e revoltas, as exações fiscais civilizam-se apenas quando emerge da decadência das monarquias européias o Estado de Direito.”

Evidentemente que, sob o enfoque do Estado Democrático de Direito, no qual há a supremacia da Lei, tal força é limitada, especialmente por garantias constitucionais.

Nada obstante isso, o cientista e o aplicador do Direito jamais devem se esquecer da trajetória histórica do “tributo”, uma vez que o abuso de poder, aqui entendido e mais à frente elaborado, como restrição de garantia constitucional concedida a determinado povo, num espaço de tempo e território delimitado, revela à supressão de ideais mínimos da sociedade moderna, como o direito à liberdade e à propriedade, que não podem mais ser tolerados.

1.2. O poder, o direito e as garantias no Estado Democrático de Direito

Todas as definições da expressão *poder* estão vinculadas ao conceito de *força*, seja física, moral, religiosa, política, legal, institucional, etc.; enfim, todo e qualquer meio ou razão de sobreposição da vontade do mais forte em detrimento à do mais fraco - neste sentido amplo de força e fraqueza, que não se limita à física -, representa o poder.

Como ilustrado no tópico precedente, o “tributo” sempre esteve intimamente

⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986, p. 1.

ligado ao exercício do poder, como demonstração de força daquele que o detém.

O jurista Pedro Salvetti Neto⁹, ao explicar a teoria da evolução do poder defendida por Georges Burdeaux, finaliza o raciocínio no ponto em que o poder se institucionaliza, tornando-se impessoal, deixando de ser prerrogativa de quem o exerce para vincular-se a um suporte, o Estado¹⁰.

Estado e poder passam a ser, assim, expressões que guardam entre si uma relação altamente intrínseca. E, fazendo parte desta relação Estado-Poder, está o Direito, que torna possível, pacífica e organizadamente, a vida do homem em sociedade; administrada pelo Estado.

Nos dizeres de Ruy Barbosa Nogueira, “A finalidade fundamental do Estado é a realização do bem geral, também chamado de bem comum”¹¹ e ¹². Um dos instrumentos que viabilizam essa finalidade, ou, ao menos, a sua busca, é o Direito.

Se o Direito surgiu antes do Estado (teoria do jusnaturalismo), se Estado e Direito se confundem (positivismo jurídico), o fato é que, mesmo no contraste destas posições filosóficas, todos concordam que inexistente Estado sem Direito e vice-versa.

Pois bem. No exercício deste poder estatal, então, surgem as normas jurídicas. Com a proposta de sistematização e organização das normas jurídicas, tem-se o ordenamento jurídico. O Prof. Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹³ nos ensina que a noção de ordenamento é complexa. Mas, em princípio, e o que para nós aqui é suficiente, um ordenamento jurídico é um conjunto de normas que pressupõe unidade e coerência e, portanto, plenitude.

Partindo da organização piramidal do ordenamento jurídico, proposta por Hans Kelsen, encontra-se, logo abaixo da norma hipotética fundamental¹⁴, a

⁹ NETO, Pedro Salvetti. *Curso de Teoria do Estado*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1984, p. 39.

¹⁰ “O Estado é uma realidade ideal que envolve o homem... Estado é a organização juridicamente soberana de um povo em um dado território. O Estado é uma realidade que pode ser vista numa perspectiva do Direito e numa perspectiva da Sociologia. Não podemos imaginar um ordenamento sem o fenômeno social que se presta a ser regulado pelo Direito.” (In: BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995).

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1987, p. 1.

¹² “(...) a sociedade humana tem por finalidade o bem comum, isso quer dizer que ela busca a criação de condições que permitam a cada homem e a cada grupo social a consecução de seus respectivos fins particulares.” (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 17.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001, p. 20).

¹³ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998, p. 174.

¹⁴ “A fundamentação de validade de uma norma positiva (isto é, estabelecida através de um ato de vontade) que prescreve uma determinada conduta realiza-se através de um processo silogístico.

Constituição Federal; e, em ordem sucessiva do vértice para a base, vêm as demais normas que buscam nela seu fundamento de validade.

Não há lei positiva no direito brasileiro que se sobreponha à Carta Magna. Qualquer comando normativo que não esteja em harmonia com a Lei Maior não é válido, não está inserido no sistema, não é apto a produzir efeitos jurídicos.

Como sabemos¹⁵, o Estado em que vivemos também está sujeito às normas por ele mesmo criadas, ou seja, o Estado Brasileiro, especificamente, é um Estado de Direito, um Estado que se autolimita¹⁶.

Essas normas jurídicas conferem e afirmam o poder do Estado, permitindo que ele se utilize da *força* com legitimidade. O Estado, pois, tem o poder de impor sua “vontade”, desde que essa “vontade” seja previamente determinada pelo Direito (limites ao próprio Estado) ou, pelo menos, que os meios para se definir tal “vontade” estejam estabelecidos no ordenamento jurídico. Desse modo, temos que “a força, destarte, serve ao direito e não mais aos indivíduos.”¹⁷

Entendemos, da interpretação da citação de Pedro Salvetti Neto, que a força estatal pode ser invocada, se preciso for, ao seu favor. Não o mais forte fisicamente, não o mais rico – como se dava nos primeiros estágios da evolução do poder –, mas aquele a quem a lei favorecer; aquele a quem pertencer um direito (materialmente considerado) que estiver sendo lesado ou ameaçado por outrem, até mesmo se este outrem for o próprio Estado; ou aquele detentor, simplesmente, da prerrogativa de assim proceder (direito de ação).

É um aparente paradoxo, sem dúvida, o cidadão poder clamar pelo Estado

Neste silogismo a premissa maior é uma norma considerada como objetivamente válida (melhor, a afirmação de uma tal norma), por força da qual devemos obedecer aos comandos de uma determinada pessoa, quer dizer, nos devemos conduzir de harmonia com o sentido subjetivo destes atos de comando; a premissa menor é a afirmação do fato de que essa pessoa ordenou que nos devemos conduzir de determinada maneira; e a conclusão, a afirmação de validade da norma: que nos devemos conduzir de determinada maneira. A norma cuja validade é afirmada na premissa maior legítima, assim, o sentido subjetivo do ato de comando, cuja existência é afirmada na premissa menor, como seu sentido objetivo. Por exemplo: devemos obedecer às ordens de Deus. Deus ordenou que obedecemos às ordens de nossos pais. Logo, devemos obedecer às ordens de nossos pais. A norma afirmada como objetivamente válida na premissa maior, que opera a fundamentação, é uma norma fundamental se a sua validade objetiva já não pode ser posta em questão.” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7.ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. 226).

¹⁵ Art. 1º, da Constituição Federal de 1988.

¹⁶ “(...) Estado de Direito, ou seja, o Estado que se autolimita, mediante a edição de leis obrigatórias para todos, inclusive para ele.”. Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995, p. 9-10.

¹⁷ NETO, Pedro Salvetti. *Curso de Teoria do Estado*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1984, p. 40.

para que ele afaste os abusos cometidos pelo próprio Estado. Mas o que poderia ser uma contradição desaparece quando se está diante da tripartição dos poderes estatais¹⁸, em que o *Estado-Juiz* pode rever e julgar os atos do *Estado-Administração*, por exemplo.

Isso ocorre porque, ao impor limites a si mesmo e ao disciplinar a vida em sociedade, por meio das normas jurídicas, o Estado institui *garantias*¹⁹ aos indivíduos. Garantia é algo que visa assegurar, proteger um direito, um bem da vida que toda a sociedade escolheu resguardar.

Uma garantia constitucional é, portanto, uma proteção feita pela norma maior de um Estado, pelo poder constituinte, a um bem da vida, que o Estado passa a ter o dever de tutelar e respeitar, fazendo com que todos a respeitem.

Um direito que esteja garantido pela Constituição Federal encontra-se num patamar absolutamente privilegiado da pirâmide jurídica e não poderá ser ignorado ou desrespeitado por nenhuma outra norma ou atitude.

É imperioso para consecução do presente trabalho, assim, que a garantia constitucional não seja colocada num plano inferior, notadamente no momento de exigir, forçosamente, valor a título de tributo dos contribuintes, pois, como visto anteriormente, esse instrumento que subsidia a vida do Estado, ao longo da história, foi sempre um dos pontos de equilíbrio mais importantes entre o interesse do órgão estatal (ou detentor do poder) e aqueles que estão a ele submetidos.

Como bem ressaltou o Professor Antonio J. Franco de Campos²⁰, “a importância do estudo das garantias liga-se ao próprio conceito de direito tributário”, visto que o equilíbrio entre o poder impositivo do Estado e os contribuintes é estabelecido pelas garantias jurídicas.

No entanto, antes de analisarmos essas garantias propriamente ditas, sobretudo a do devido processo legal, como condicionante à formação da Dívida Pública, outros pontos merecem ser tratados, necessários à sequência lógica do

¹⁸ Art. 2º, da Constituição Federal de 1988.

¹⁹ “Garantia. Deriva-se de garante. E possui o sentido amplo se significar a segurança ou o poder de usar, fruir ou de se obter tudo que é nosso direito, segundo os princípios formulados em lei, ou consoante afirmativas asseguradas por outrem (...). No primeiro caso, a garantia evidencia-se um direito, uma prerrogativa ou uma segurança firmada legalmente.” (In: SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Vol. I. 28.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 342, grifou-se).

²⁰ CAMPOS, Antonio J. Franco de. *Direito Tributário*. Colaboração de Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1971, p. 47.

pensamento, haja vista serem diretamente relacionados ao ramo do Direito ao qual são aqui dirigidos, o Direito Tributário.

CAPÍTULO II – O SISTEMA JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS

2.1. O ordenamento jurídico positivo e a ciência do Direito

A vida em sociedade desenvolve-se em um mundo normativo; tudo é uma infinita regra de conduta (religiosa, moral, jurídica, social, etc.). A maioria das informações que absorvemos traz consigo um sentido de proibido, permitido ou obrigatório.

Segundo Norberto Bobbio²¹, as regras existentes no mundo são muitas e variadas. Vão desde aquelas que prescrevem como devem agir os Estados nas tratativas internacionais e recíprocas, até as que disciplinam um grupo pequeno de pessoas vivendo em condomínio. Existem as regras de gramática, de trânsito, etc.. Entretanto, todas têm em comum o objetivo de influenciar o comportamento humano, do indivíduo e do grupo, de ditar-lhes a ação ou omissão.

O número de regras encontradas no dia-a-dia é incalculável. A nós, todavia, irão interessar somente as normas jurídicas, ou prescrições normativas, enfim, o direito positivo.

Do mesmo modo que as demais prescrições, as jurídicas também são inúmeras, vez que “(...) não há qualquer conduta humana que, como tal, por força do seu conteúdo, esteja excluída de ser conteúdo de uma norma jurídica.”²²

Assim, se todas as possíveis atitudes de um indivíduo encontram-se em prescrições positivadas, mister ordená-las, sistematizá-las de modo a proporcionar coerência e eficiência ao seu conjunto. Dessa proposta de sistematização e organização das normas jurídicas, tem-se o ordenamento jurídico.

Esse conjunto de regras que se destina a regular toda a vida em sociedade (o ordenamento jurídico) pressupõe unidade e coerência e, portanto, plenitude²³. Portanto, não lhe pode faltar um só comportamento previsto, tampouco pode haver

²¹ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria Generale del diritto*. Seconda serie. Torino: Editora G. Giappichelli, 1993.

²² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7.ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. 221.

²³ Ou, nas palavras de Norberto Bobbio, o ordenamento jurídico pressupõe **completezza**.

prescrições diversas para um mesmo comportamento.

Todavia, nenhum ordenamento jurídico positivo é perfeito por excelência. A problemática da falta de normas ou da incompatibilidade de normas divergentes encontra-se presente nos sistemas jurídicos.

Para Norberto Bobbio²⁴, a lacuna, por exemplo, não é uma deficiência do ordenamento, mas um limite natural, que, dificilmente, será ultrapassado somente com a positivação de mais e mais comportamentos.

É preciso que o próprio sistema jurídico preveja a maneira pela qual esses institutos, em princípio problemáticos, não impedirão a aplicação do ordenamento. Nos ordenamentos, como o nosso, em que está prevista a possibilidade de o jurista decidir um caso não regrado expressamente, de acordo com a equidade, analogia e princípios gerais do direito, não há necessidade de o sistema ser preventivamente completo, uma vez que a plenitude se alcançará em outro momento²⁵. Assim, como leciona o Prof. Eduardo Domingos Bottallo²⁶:

“Em suma, é do sistema, ao qual a norma está integrada, que decorre o seu próprio e harmônico significado. Vale, mais uma vez, invocar as lições de Geraldo Ataliba, segundo as quais não há lacunas e nem contradições no sistema, pelo que o intérprete deve desconfiar de si mesmo quando se vê de frente a soluções absurdas: “o sistema é extremamente coerente consigo mesmo”, proclamava o notável publicista.”

Nesse aspecto, aliás, é preciso fazer duas ressalvas importantes: (i) “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” são palavras aqui empregadas de forma sinônima, como sendo o conjunto de normas vertidas em textos legais, positivadas e válidas; e (ii) a completude do sistema depende do trabalho do exegeta, da Ciência do Direito.

²⁴ BOBBIO, Norberto. Cf. sua obra *Teoria Generale del diritto*. Seconda serie. Torino: Editora G. Giappichelli, 1993.

²⁵ No ordenamento brasileiro, existe tal previsão. Ela está expressa no art. 4º, do Decreto-lei nº 4.657, de 4.09.1942 – Lei de Introdução ao Código Civil.

²⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI Princípios e Estruturas*. 1.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 13.

Vale dizer, nesse pormenor, que o Prof. Paulo de Barros Carvalho²⁷, cuidadoso que é no emprego terminológico, retrata que o direito positivo é um sistema, uma vez que mesmo o texto cru positivado já possui linguagem lógica formalizada passível de significação mínima.

Depreende-se daí que o ordenamento é um conjunto de regras, de textos legais, com extrato de linguagem de norma, suficiente para que elas, regras, se relacionem. O ordenamento jurídico brasileiro é o conjunto de todas as suas normas válidas. Nele também estão inseridos critérios de classificação das matérias disciplinadas, meras definições conceituais, exposições oficiais de motivos dos legisladores, princípios expressos, ou não, elementares à elaboração das prescrições, etc..

A Constituição Federal é a Norma Positiva Principal. É nela que estão inseridos os comandos para que o Poder Legislativo de cada ente estatal edite normas, por meio de diferentes veículos (emenda à Constituição, Lei Complementar, Lei Ordinária), sobre determinados assuntos e condutas, inclusive às concernentes ao Direito Tributário. O que queremos dizer é que a Carta Magna é responsável pela nascente das demais normas do sistema e, sobretudo, da interrelação entre elas.

Como a relação do ordenamento jurídico deve ser hierárquica e coordenada, todas as normas devem se relacionar e buscar a condição de validade numa de superior hierarquia no sistema.

A capital característica do direito positivo é a sua linguagem prescritiva. Isso porque, como já alertamos, a norma posta tem como principal característica regular a conduta da sociedade e a estrutura do próprio Estado. Trata-se de um modulador de comportamento, orientado pela ordem lógica do “dever-ser”.

Nesse extrato de linguagem, porém, não há a completude suso delineada; existe a matéria prima, a origem, para que o intérprete construa o sistema livre de contradições, ambiguidades e lacunas, que são comuns na linguagem prescrita pelo legislador na formação do direito positivo.

Diferentemente do direito positivo, a Ciência do Direito possui linguagem descritiva. E isso se dá porque o objeto da Ciência é descrever o que está contido

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 213.

no ordenamento jurídico. O exegeta trabalha em cima do direito posto e traz à baila o conteúdo, a significação da norma jurídica, afinal, a descrição daquilo que foi por ele extraído, sopesado e pensado sobre o texto positivado com o qual ele se depara.

É, pois, no sistema construído pela Ciência do Direito que o ordenamento não terá defeitos, uma vez que esses, de fato existentes, de forma inevitável, no texto positivo, deverão ser solucionados pelo exegeta, mediante a interpretação sistemática e harmônica do plexo de normas formadores do sistema jurídico.

Notamos, destarte, que o direito positivo é um conjunto de normas válidas, em determinado Estado, que prescreve comportamentos, sendo ele a matéria prima para o cientista do Direito interpretar, construir e descrever as normas a serem aplicáveis no contexto social. Entretanto, para que essa exegese não seja comprometida, é preciso trazer à colação uma consideração fulcral: a supremacia da Constituição Federal. É sobre ela que passamos a cuidar.

2.2. A supremacia da Constituição Federal

Como já mencionamos anteriormente, abaixo da norma fundamental, a qual é metafísica²⁸ e não existe de fato, sendo fruto da Ciência do Direito e suscitada por Hans Kelsen como ponto de partida de sua teoria pura, encontra-se a Constituição Federal.

Valendo-se dessa premissa, temos que a Constituição Federal se encontra no ápice do sistema normativo. De cima para baixo, até a base, emanam todas as demais normas que devem ter fundamento de validade²⁹ na Norma Ápice.

Não há lei positiva no direito brasileiro que se sobreponha à Carta Magna. Qualquer comando normativo que não esteja em harmonia com a Lei Maior não é

²⁸ A norma fundamental é ponto de partida científico, por meio do qual Hans Kelsen, em breve síntese, justifica a imposição de cumprimento da norma maior, que é a Constituição Federal.

²⁹ “Norma existente é norma posta no sistema, enquanto norma válida é aquela que está em conformidade com a norma que representa o seu fundamento, tanto que giza a regra de competência e o procedimento, quanto a que determina o conteúdo.”. (In: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Validade, Vigência e Aplicação da Norma Jurídico-Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 179 – grifou-se).

válido, e, por consequência, passível de ser expurgado do sistema:

“A lei que deixa de atender à Constituição - por incompetência do órgão emanador, por desatenção ao processo de sua elaboração ou por seu conteúdo violar direitos, regras ou princípios consagrados no Texto Maior - é inconstitucional, e por isso não obriga ninguém, sendo inclusive passível de anulação pelo Supremo Tribunal Federal.”³⁰

A essencialidade do texto constitucional é incomensurável e, portanto, ela deve ser extremamente protegida. Com o intuito de impedir que outras normas lhe modifiquem o comando, a Constituição Federal reveste-se de total rigidez. Aliás, segundo os preceitos do Prof. José Afonso da Silva³¹:

“(...) A rigidez constitucional decorre da maior dificuldade para sua modificação do que para a alteração das demais normas jurídicas da ordenação estatal. Da rigidez emana, como primordial consequência, o princípio da supremacia da constituição que, no dizer de Pinto Ferreira, ‘é reputado como uma pedra angular, em que assenta o edifício do moderno direito político’ (...)”

Verificamos que nossa Constituição, lei fundamental e suprema é, assim, rígida, e não pode ser modificada por qualquer tipo normativo, mas somente por emenda ao Texto Maior, ressalva feita às cláusulas imodificáveis. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nenhuma das pessoas políticas brasileiras – Governo Federal, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal – é soberana, porque todas são regidas e limitadas pelas normas positivas da lei fundamental. Exercem, pois, suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Observamos, da mesma forma, que todas as normas que integram o ordenamento brasileiro serão válidas se e, somente se, conformarem-se com as regras constitucionais e especialmente com os princípios, explícitos ou implícitos, no

³⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p. 152.

³¹ SILVA, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 45.

seio da Magna Carta.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho³², em citação à obra do Prof. Geraldo Ataliba, retrata que seria impossível a verificação do fenômeno tributário sem a percepção da Constituição como ponto de referência da análise jurídica do Direito posto. Vejamos:

“Dentre os muito legados que a obra fecunda de Geraldo Ataliba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos do Texto Constitucional para podermos compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro.

(...)

Sem uma tomada de posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, fica difícil, para não dizer impossível, isolarmos a planta básica dos tributos, percebendo as peculiaridades de um subdomínio normativo cuja complexidade vem crescendo numa velocidade espantosa.”

Fica patente à essencialidade de o exegeta partir do texto constitucional para, de forma hierárquica, harmoniosa e coordenada, verificar a completude do sistema jurídico.

Ressaltamos também que, na acepção da recente doutrina do Prof. Humberto Ávila³³, a supremacia da Constituição Federal é tida como um *postulado hermenêutico*; normas metódicas que estruturam a aplicação de outras normas, *verbis*:

“A compreensão do ordenamento como uma estrutura escalonada de normas baseia-se no *postulado da hierarquia*, do qual resultam alguns critérios importantes para a interpretação das normas, tais como o da interpretação conforme a Constituição.”

Seja pela posição da doutrina tradicional ou pela nova visão e classificação trazida pelo Prof. Humberto Ávila, na qual a interpretação sob o enfoque da Norma

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 211.

³³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 43-44. Grifos no original.

Ápice é um postulado constitucional, é certo dizer que a Constituição Federal é norma rígida, está no topo da pirâmide hierárquica e deve ser o ponto inicial para uma interpretação coerente do sistema jurídico pátrio.

Destarte, as prescrições normativas brasileiras encontram-se organizadas em um sistema jurídico rigorosamente orientado pela Constituição Federal, motivo pelo qual não podem elas suplantá-la, sob pena de, uma vez declaradas inconstitucionais, terem a invalidade perpetrada.

Vemos que a supremacia da Constituição Federal é elementar e abraçada de forma unânime pela melhor doutrina pátria. Em que pese essa consciência, por vezes colocada à parte pelos operadores do Direito, essa advertência, consistente no lugar de destaque da Carta Política na interpretação do sistema jurídico, é de suma relevância à comprovação empírica da proeminência do devido processo legal que se pretende aqui sobrepujar.

2.3. Os princípios constitucionais

Frisamos anteriormente que o direito positivo prescreve comportamentos e que o exegeta deve partir da Constituição Federal para interpretação e aplicação das diretrizes prescritas no Direito Positivo.

Ressaltamos, da mesma forma, que é a Ciência do Direito que dará completude ao ordenamento jurídico. Os princípios são as normas de maior amplitude e alcance, que são os pontos de partida fundamentais para o aplicador interpretar o direito posto, notadamente por figurarem na Norma Ápice e possuírem valores que caracterizam o Estado e a sociedade.

Não há no texto da Carta Política de 1988 regras imprestáveis; todas elas são importantes e servem de base para todo o sistema jurídico. Dentre referidas regras, entretanto, há aquelas que servem de sustentação da própria estrutura do Estado e que ditam os principais pontos nos quais estão inseridas as pessoas a ela submetidas.

Essas normas de base, de alicerce, que possuem grande consistência

finalística, ética, valorativa e norteiam todo o sistema normativo, sejam explícitas ou implícitas, são intituladas como princípios constitucionais.

O Prof. Roque Antonio Carrazza³⁴, em citação à analogia feita pelos Profs. Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello, retrata, de maneira figurada, a essência do princípio constitucional. Vejamos:

“(...) podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nem um abalo mais sério. Já se, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. (...) Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõe, esses “alicerces” estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.”

Daí se vê, sem dúvida alguma, que os princípios constitucionais representam as normas essenciais do sistema jurídico positivo, que orientam as demais regras e não podem ser suprimidos ou colocados num patamar baixo e reduzido, sob pena de se ruir todo o ordenamento jurídico pátrio.

Nesse diapasão, o Prof. Américo Lourenço Masset Lacombe³⁵, com hialina clareza, realça os princípios como normas fundamentais para o entendimento do direito posto e sua sistematização:

“Diante de uma Constituição principiológica como a nossa, a interpretação de qualquer regra, seja ele constitucional ou legal, estará condicionada pelos princípios. Estes na poderão ser esquecidos nas atividades intelectuais do intérprete. Toda regra tende a expandir-se até os seu últimos limites lógicos, mas deve ser contida dentro dos limites impostos pelos princípios.”

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 38.

³⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2000, p. 15.

É cediço, por outro lado, que os primados constitucionais são eivados de valores axiológicos. Nesse peculiar aspecto é que a doutrina, ao se deparar com o texto constitucional, se divide quanto à classificação dos princípios e a diferença deles com os limites objetivos impostos pela Norma Ápice.

Sob este enfoque, a valoração do princípio, o seu nível de abstração e a implicação dele no sistema jurídico com um todo, revela sua proeminência. Mais do que isso, há princípio que, pelo esgotamento da hipótese legal no texto constitucional, se verifica como verdadeira norma, de fácil interpretação e aplicação.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho separa os princípios³⁶, baseando-se no critério de objetividade que reside na aplicação do primado aos fatos vivenciados no mundo social. Ele cita os seguintes exemplos contrapostos, de difícil e fácil aplicação objetiva no mundo fenomênico, respectivamente, como forma de enfatizar o seu juízo crítico:

“A Lei Fundamental, no art. 37, *caput*, expressa-se de maneira vaga ao impor que a administração pública obedeça ao princípio da “moralidade”, tornando-se duvidosa ou discutível numa faixa enorme de eventos reais. (...) E o mesmo se diga da “liberdade”, “segurança, da “racionalidade”, do “bem comum”, da “finalidade pública”, etc.”

(...)

É o caso da irretroatividade tributária (art. 150, III, a, da Lei Magna). Basta saber momento que se deu o fato jurídico e confrontá-lo com aquele que marcou o início da vigência da lei instituidora ou majoradora do tributo.”

Mesmo usando o critério da objetividade para separar os primados tributários em sobreprincípios³⁷, princípios formadores do Estado³⁸ e limites objetivos no Direito Tributário³⁹, o Prof. Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ faz uma advertência campestre, de

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 261.

³⁷ Sobreprincípios: segurança jurídica, certeza do direito, igualdade, liberdade, justiça.

³⁸ Princípios Formadores do Estado: Federação e da República, separação dos poderes, isonomia das pessoas políticas de direito constitucional, autonomia dos Municípios.

³⁹ Limites objetivos no Direito Tributário: legalidade tributária, tipicidade tributária, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, retroatividade das leis interpretativas, não-cumulatividade, proibição de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva.

que princípios sempre são eivados de valor e que essa carga axiológica não pode ser engessada ou objetivamente delimitada:

“Apesar da aparente simplicidade operativa, o critério que anima essa classificação procurar transmitir uma objetividade que os valores não têm e nem podem ter. A natureza eminentemente subjetiva desses núcleos significativos jamais poderá ser aprisionada, como se fora mero fato cosmológico insularmente levado à análise. Fiquemos com sua operacionalidade, ma desde que reconheçamos ser impossível fixar diretrizes objetivas e, portanto, com intersubjetiva, para delimitar valores.”

O Prof. Roque Antonio Carrazza⁴¹, por sua vez, sobreleva o Direito Tributário na Constituição Federal. A partir dos princípios republicano, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica, sem deixar de destacar a importância do primado da certeza do direito, revela a supremacia da Carta Magna no referido subsistema jurídico-tributário, considerando a ligação deles com a competência dos entes estatais para instituir tributo.

Já o Prof. Humberto Ávila⁴² ascende à questão dos valores, da distinção entre sobreprincípios⁴³, princípios⁴⁴ (normas de 1º grau) e regras⁴⁵. Ele cria nova classificação, especialmente quando trata dos chamados postulados (normas de 2º grau), sejam eles normativos hermenêuticos ou aplicativos. Segundo ele, esses postulados possuem, respectivamente, as seguintes características:

“No âmbito do Direito, há postulados hermenêuticos, cuja utilização é

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 261.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 54.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 43-44.

⁴³ “O estado ideal de coisas cuja busca ou preservação é imposta pelos princípios pode ser mais ou menos amplo e, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito. Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo que engloba outros ideais mais restritos. Esses princípios podem ser denominados de sobreprincípios.”. Ibid., p. 40.

⁴⁴ “Os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim.”. Ibid., p. 38.

⁴⁵ “As regras são normas imediatamente descritivas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido.”. Ibid., p. 40.

necessária, embora, por óbvio, não exclusiva, à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico. Dentre os mais importantes está o postulado da *unidade do ordenamento jurídico*, a exigir do intérprete o relacionamento entre a parte e o todo mediante ao emprego de categorias de ordem e unidade.

(...)

A compreensão concreta do Direito pressupõe também a implementação de algumas condições. Essas condições são definidas como postulados normativos aplicativos, na medida em que se aplicam para solucionar questões que surgem a aplicação do Direito, especialmente para solucionar antinomias contingentes, concretas e externas (...).

Para esse efeito, é suficiente atentar para o postulado da proporcionalidade, a ser utilizado no caso de conflito concreto entre princípios constitucionais.”

Notamos que, sob o prisma do referido professor, os postulados são, de forma geral, normas que visam exacerbar a compreensão da Carta Magna e efetivar a coordenação e unidade do ordenamento jurídico.

Enfim, constamos dessa breve, mas indispensável explanação sobre os princípios, que a doutrina pátria é produtiva em relação a eles e suas classificações. A par das diferenças, o que interessa para o deslinde desse trabalho é o ponto de homogeneidade entre todas elas, que se concatena na essencialidade dos princípios, na sua posição de destaque em relação às regras e a necessidade de atendimento a eles como forma de manter a unidade do sistema jurídico.

Diversos princípios foram, em citação a grandes mestres, aqui colocados em posição de relevo, especialmente na seara do Direito Tributário. No entanto, acreditamos que o devido processo legal, que possui pouco conteúdo para aplicação objetiva no contexto social, é princípio merecedor de lugar de realce nessa área do Direito, nomeadamente porque implica garantia fundamental (art. 5º da Constituição Federal), cujo valor extrapassa os limites de sua aplicação no processo, atingindo variados setores do sistema constitucional.

Nessa esteira, essencial gravar que esses princípios colocados em evidência pelos referidos mestres não são exaustivos; foram delimitados sob a tônica dos estudos científicos de cada um deles. Sob este ângulo, inclusive, é mister trazer a

ressalva do catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo⁴⁶:

“II – Evidentemente, o rol dos princípios constitucionais que estudaremos neste título não é exaustivo. Outros há – e importantes – que também orientam a tributação, protegendo os contribuintes das investidas do Estado. Ficaremos, no entanto, apenas com os de maior relevo, em nosso sistema jurídico.”

De fato, há inúmeros princípios na Constituição Federal. Acreditamos que, para o Direito Tributário, o primado do devido processo legal é de insigne relevância, seja na aplicação do direito material, seja na do direito processual. Sendo, assim, passamos então a tratar do princípio do devido processo legal, de sua importância e alcance para, depois, justificar sua essencialidade no plano do Estado Democrático de Direito e no âmbito da tributação.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 54.

CAPÍTULO III – O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

3.1. Previsão Constitucional – Princípio e Garantia Fundamental

O Estado Democrático de Direito é formado por diversos princípios, tais como o da certeza do direito, da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da liberdade e da justiça, dentre outros. Como foi suso consignado, são eles que perpetuam as balizas do sistema jurídico brasileiro.

Ao lado deles e com tamanha importância está o princípio do devido processo legal, que, em suas diversas maneiras de expressão e amplo alcance, em relação a inúmeros primados constitucionais, ora viabiliza a efetivação do princípio da legalidade e da isonomia, ora se revela deles inspirador.

O devido processo legal, do inglês *due process of law*, encontra-se previsto, expressamente, no artigo 5º, LIV, da nossa Constituição Federal, que assim dispõe: “(...) ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”.

Como nos ensina o Prof. Nelson Nery Junior, o princípio do devido processo legal é gênero, do qual todos os outros que visam assegurar um procedimento, judicial e administrativo, um processo e uma sentença justa, são espécies. O referido autor qualifica o devido processo legal, de forma genérica, considerando que “Tudo o que disser respeito à tutela da vida, liberdade ou propriedade está sob a proteção da *due process clause*.”.⁴⁷

Desnecessário aduzir que o princípio do devido processo legal possui posição de saliência na Constituição Federal, afinal encontra-se explicitamente inserido no título dos “Princípios Fundamentais” da Magna Carta de 1988.

Já por aí, pelo aspecto formal e geográfico do devido processo legal na Carta Política, se observa que o legislador constituinte colocou o referido primado como norma essencial, inatacável e primordial na composição do Estado, notadamente

⁴⁷ NERY JR, Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 9.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 79.

nos limites de imposição de seu poder.

Garantia fundamental que é, o devido processo legal é uma cláusula pétrea que não poder ser alterada nem mesmo por emenda à Constituição Federal (cf. art. 60, CF/88).

Acreditamos, ademais, que esse princípio é daqueles que, mesmo na constância de nova ordem constituinte, não pode ser abalado, esquecido ou suprimido, uma vez que está completamente inserido, historicamente, no seio de nossa sociedade, arraigada no preceito máximo da liberdade.

O Prof. Renato Lopes Becho⁴⁸, fazendo uso da teoria de Immanuel Kant acerca da liberdade, introduz o primado do devido processo legal dentre aqueles que figuram como princípio constitucional tributário por natureza. Veja-se:

“Os princípios jurídicos tributários determinam a aplicação dos valores normatizados a sistema tributário. Partindo da máxima kantiana da liberdade, podemos separar os princípios constitucionais tributários em dois grupos: os princípios por natureza e os princípios por decisão. Os primeiros são decorrência natural dos valores maiores do ordenamento jurídico, os do segundo grupo decorrem das decisões fundamentais tomadas pela Assembléia Nacional Constituinte.

(...)

Dentre os princípios constitucionais tributários por natureza localizamos, v. g, o da justiça tributária, o do devido processo legal tributário, da igualdade tributária, da vedação à tributação com efeito de confisco e da capacidade contributiva.”

Verificamos que o devido processo legal é norma constitucional, dotada não só da grandeza de princípio, como também de garantia fundamental, impassível de ser removida pelo ordenamento jurídico, que salvaguarda todos os valores ligados à vida, à liberdade ou à propriedade.

O devido processo legal, entretanto, não se coloca como limite objetivo⁴⁹

⁴⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 330-331. Gifamos.

⁴⁹ “Face as características inerentes ao princípio do devido processo legal (grau de tipicidade mínimo, ausência de definição dos elementos de tipo e de demarcação das consequências que dele advêm, conteúdo vago e de difícil determinação, necessidade de sua concreção pelo aplicador da norma etc), tem-se que aludido princípio enquadra-se na categoria de cláusula geral.” (BARREIROS, Lorena

facilmente aplicável de imediato no contexto social. É um princípio enraizado de valores, que, segundo a melhor doutrina, possui duas facetas conceituais distintas e harmoniosas em sua acepção jurídica: “*uma formal, outra substancial*”⁵⁰, como passamos a expor.

3.2. Sentido Formal ou Processual do Devido Processo Legal

O aspecto formal do devido processo legal revela-se por seu sentido mais estrito, decorrente da interpretação literal da referida expressão contida na norma constitucional e que é comumente tido como “direito ao processo”.

Deveras, foi nesse sentido, inclusive, que na Inglaterra nasceu, ainda nos idos de 1066, a primeira acepção da então denominada “lei da terra” e, posteriormente, três séculos depois, o *due process of law* (devido processo legal), como nos ensina o Prof. Antonio Roberto Sampaio Dória⁵¹:

“Assegurava, pois, João Sem Terra ao baronato revoltoso a inviolabilidade de seus direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, cuja expressão só se daria através da “lei da terra (...)”

Mas, afinal, que significa *due process of Law* ou sua equivalente *law of the land*, sinonímia que até hoje se mantém?

Certas garantias processuais que, alargadas no decorrer dos séculos, impedissem a interferência do arbítrio na supressão de direitos fundamentais à vida, liberdade e propriedade dos súditos da coroa inglesa”

De lá para cá, os Estados Unidos da América foi o país que passou a melhor desenvolver essa garantia, sem, contudo, olvidar do primeiro sentido do vernáculo “devido processo legal”, que, em posição mais simples, traduz-se no direito ao processo ordenado. É essa a herança na qual se verifica o texto de nossa Magna

Miranda Santos. *A Cláusula do Devido Processo Legal e seus Principais Aspectos*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Processual n. 81, 2009, p. 50).

⁵⁰ Cf. FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 1.ed. Vol. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 1997, p. 65.

⁵¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986, p. 11-12.

Carta.

Com efeito, da primeira leitura do artigo 5º, LIV, da Lei Maior, formamos a ideia inicial de que a todos será garantido um *processo justo*; de que ninguém perderá seus maiores bens (vida, liberdade e propriedade), sem que seja em decorrência de uma ordem advinda do Poder Judiciário.

Estamos diante da proibição da sanção arbitrária, imposta sem uma pena oriunda de sentença condenatória, que somente pode ser proferida depois de terem sido considerados os argumentos de defesa do acusado. Ou seja, àquele que a sociedade está pretendendo punir, qualquer que seja a forma de punição ou privação, deve ser assegurado o direito ao devido processo legal.

O sentido formal deste princípio, portanto, reside em sua natureza meramente processual; consiste na sujeição de qualquer questão, que possa vir a atingir a liberdade, a vida ou os bens de um ser humano, ao crivo do Poder Judiciário, por meio de um juiz natural, num processo contraditório, em que se assegure ao interessado à ampla defesa. É a tutela processual, cercada de todas as garantias a ela inerentes.

Aliás, todas as garantias concedidas às pessoas que são partes em um processo, ou que ainda estão por ser, têm esta finalidade, a de proporcionar um devido processo legal.

Desse modo, temos que todo o amplo acesso ao Judiciário, seja para deduzir pretensão ou defender-se, possui como inerentes a este procedimento os direitos à ampla defesa, à igualdade processual, ao contraditório, à publicidade dos atos processuais, ao juízo imparcial, à obrigatoriedade de proferir sentença e decisões fundamentadas, à assistência jurídica, à citação, ao conhecimento do teor da acusação, a um rápido e público julgamento, ao arrolamento de testemunhas, contra medidas ilegais de busca e apreensão, de não ser acusado nem condenado com base em prova obtida ilegalmente, enfim, direitos contra qualquer ato que possa violar o trinômio vida-liberdade-propriedade.

O conceito do devido processo, entretanto, mesmo em seu sentido estritamente formal, não fica restrito ao âmbito do Poder Judiciário. O inciso subsequente do artigo constitucional que prevê este grandioso princípio assegura que “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.”⁵²

Por outro giro verbal, o contraditório, a ampla defesa e os meios e recursos a ela inerentes devem ser respeitados também em processos administrativos. De acordo com o Prof. José Souto Maior Borges, “Aplica-se o contraditório sem restrições ao processo administrativo.”⁵³

Ora, e o que são essas garantias senão verdadeiras expressões do devido processo legal? Há autores que as consideram – juntamente com as demais de que tratamos mais à frente –, apenas como enfatizadoras do devido processo legal, que somente existem para reafirmação deste princípio. Não é o que pensamos. O devido processo legal é o princípio que sustenta a ampla defesa e o contraditório, tanto no processo judicial como no administrativo.

Atualmente, não há mais dúvida de que o devido processo legal abrange, também, os processos administrativos, já que deles se pode, do mesmo modo que dos judiciais, resultar numa interferência estatal nos bens (vida-liberdade-propriedade) tutelados pela Carta Magna e abrangidos por essa garantia constitucional.

É de se ressaltar, aliás, que o devido processo legal, na seara administrativa, é tão contundente que é possível exprimir desse ideal de processo justo, como no processo judicial, diversos e preciosos direitos processuais que devem ser seguidos pelos entes do Estado, tais como a necessidade de: (i) fundamentação dos atos e decisões de julgador administrativo; (ii) garantia ao duplo grau de julgamento; (iii) direito à produção de provas, desde que lícitas; (iii) atendimento da supremacia da verdade material, afastando-se o formalismo excessivo; (iv) comprovação do fato jurídico tributário ou de infração, como pressuposto para lavratura do lançamento ou auto de infração, respectivamente; e (vi) identificação de agente competente, vedado o anonimato, dentre outros. Algumas dessas garantias processuais, além de outras, estão previstas na Lei nº 9.784⁵⁴, de 29/01/1999, que trata do processo

⁵² Art. 5º, LV, CF/88, grifou-se.

⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Contraditório e Processo Judicial Tributário* - Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998, p. 559.

⁵⁴ “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:

administrativo em âmbito federal.

Essa equiparação de garantias processuais do âmbito judicial ao administrativo é muito bem frisada pelo Prof. Marcos Vinícius Neder e pela Prof.^a Maria Teresa Martines López⁵⁵:

“A legitimidade da atuação destes tribunais administrativos origina-se, hoje em dia, da própria “Constituição Federal. O art. 5º da magna carta, pela redação dos seus incisos XXXIV, “a” e LV, declara o direito de questionar o Poder Público e concebe o processo administrativo equiparado ao processo judicial ao protegê-lo com as mesmas garantias. O texto constitucional, ao empregar as expressões “litigantes” e “processo administrativo” e nele garantindo o exercício dos direitos do “contraditório” e da “ampla defesa”, explicita a existência, antes controversa, de “lide administrativa” e confere competência ao processo administrativo para prevenção de conflitos de interesse que envolvam a Administração Pública.”

-
- I - atuação conforme a lei e o Direito;
 - II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;
 - III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
 - IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
 - V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
 - VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
 - VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
 - VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;
 - IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;
 - X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;
 - XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;
 - XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;
 - XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.
- Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:
- I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
 - II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;
 - III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;
 - IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.”

⁵⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martines. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 1.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 22.

Destarte, da mesma maneira que ocorre no processo judicial, no processo administrativo deve-se ater-se ao devido processo legal formal, no qual estão inseridos os primados da ampla defesa e do contraditório e, por conseguinte, amplo leque de regras efetivas, que devem fazer dele, processo, um elemento sequencial de atos que garantam a defesa efetiva e equilibrada de qualquer cidadão, sem tolher ou afastar qualquer garantia legal e constitucional.

Portanto, o devido processo legal, sob o ângulo, formal ou processual, integra o direito ao processo justo, com regras definidas, delimitadas e equilibradas entre as partes, seja ele administrativo ou judicial, no qual estão inseridas, de forma geral, às garantias à ampla defesa e ao contraditório – que repercutem em muitas outras –, relativamente a qualquer valor adrede a vida, a liberdade e a propriedade.

3.3. Sentido Substancial ou Material do Devido Processo Legal

É sabido que o direito norteamericano é consuetudinário e, portanto, não positivista. Não obstante, foi lá que o primado do devido processo legal teve maior abrangência no que tange à acepção “material” do vocábulo.

Depois da Guerra Civil experimentada pelos Estados Unidos da América, o devido processo legal, paulatinamente, passou de simples “direito processual” para atingir a regulação material, pela necessidade de o Poder Judiciário controlar os exageros do Poder Legislativo. O Prof. Antonio Roberto Sampaio Doria⁵⁶ explica a evolução da cláusula do devido processo legal:

“Convenientemente vaga em sua expressão literal (embora, conforme vimos, com um nítido sentido processual em sua tradição histórica), proibindo a infringência a direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, a cláusula em apreço vinha talhe de foice para se constituir em instrumento hábil a amparar a expansão das limitações constitucionais ao exercício do poder legislativo federal e estadual.”

⁵⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986, p. 30.

A experiência norteamericana coloca o devido processo legal como o pêndulo de aplicação da justiça, sem engessá-lo. Porém, como nosso sistema jurídico é diferente, vez que positivista, no Brasil é preciso extrair a concepção do princípio que se encontra textualizado na Magna Carta, que, desde já adiantamos, abarca o sentido material da referida garantia.

Com efeito, o princípio do devido processo legal, previsto na Constituição Federal de 1988, não influencia somente as questões de natureza processual, judiciais ou administrativas (procedimentos – *procedural due process*), mas interfere também no próprio direito material como um todo, de qualquer ramo do Direito, evidenciando seu aspecto substancial (*substantive due process*), ao inspirar a elaboração de leis que não punem e nem julguem previamente e, mormente, na consecução de diversos princípios, dentre os quais damos maior ênfase aos primados da legalidade e da isonomia na esfera administrativa, que nos serão úteis mais adiante.

A Prof.^a Danielle Anne Pamplona faz uma advertência interessante sobre a minimização do conceito de devido processo legal sob o prisma substancial ou material:

“Acredita-se que o princípio não é tão amplamente utilizado, sem seu aspecto material, devido à terminologia adotada em nosso país. O *due process of law* não corresponderia ao devido processo legal, uma tradução mais acurada levaria mesmo ao termo ‘devida adequação ao direito’. O termo ‘devido processo legal’ é tendencioso e leva à errônea interpretação de que se trata de princípio voltado somente ao direito processual.”⁵⁷

De fato, apesar de o sentido processual ser o mais nítido pela própria inteligência da literalidade do termo “devido processo legal”, descrito no texto constitucional, ele não é o único. Há outra faceta importantíssima que se pode extrair do referido princípio: o sentido material do devido processo legal.

O sentido substancial ou material deste princípio importa em que as normas aplicadas quanto ao objeto do litígio não sejam desarrazoadas ou injustas e se

⁵⁷ PAMPLONA, Danielle Anne. *O devido processo legal no aspecto material*. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000, p. 173.

verifiquem de acordo com a própria Magna Carta e com a Lei, sobreveste no controle da substância e conteúdo dos atos do Poder Público. Sobre esse conceito geral do devido processo legal material pontifica o Prof. Paulo Henrique dos Santos Lucon⁵⁸:

“O devido processo legal substancial diz respeito à possibilidade de questionamento da substância ou do conteúdo dos atos do Poder Público, em particular daqueles editados pelo Legislativo.

Na medida em que o devido processo legal substancial erigiu-se como uma forma legítima de limitação do mérito de normas jurídicas, o cumprimento dessa garantia também se realiza mediante o controle difuso e concentrado de constitucionalidade das normas.”

Alguns exemplos da influência do devido processo legal substancial, ainda no feixe normativo constitucional, que precede a atuação legislativa e é fundamento para atuação do Poder Judiciário, são, entre muitos outros: *(i)* o princípio da presunção de inocência, segundo o qual ninguém pode ser considerado culpado – nem ser apenado – até que a sentença penal condenatória não tenha transitado em julgado (art. 5º, LVII); *(ii)* a garantia de que ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente (art. 5º, LXI); *(iii)* a segurança de que não existirá crime, não será imposta penalidade alguma, nem será cobrado tributo, sem lei que os estabeleça (arts. 5º, XXXIX e 150, I); e *(iv)* a proibição de lei confiscatória, estabelecida pelo artigo 150, IV.

Deveras, o devido processo legal abrange uma gama imensa de ordens positivas expressas. Todavia, o aludido primado também encontra abrigo no sentido de ponderação e aplicação do direito pelo Poder Judiciário, quando dá guarida ao exercício dos primados da razoabilidade e da proporcionalidade.

É cediço que, atualmente, uma das principais facetas da aplicação material do devido processo legal resvala-se nos primados da razoabilidade e da proporcionalidade, que oferecem ao Poder Judiciário a possibilidade de manter o equilíbrio, o bom senso, a ponderação e o sentimento de justiça na aplicação do direito positivo. Com a razoabilidade, objetiva-se à finalidade buscada pelo direito,

⁵⁸ LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Devido Processo Legal Substancial e Efetividade do Processo, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 281.

visando o âmago do conceito axiológico do texto legal, que se transformará em norma jurídica. E com a proporcionalidade, por outra monta, busca-se a adequação, o ponto de equilíbrio da razoabilidade, pois esse primado limita os excessos sem transpassar os contornos ideais do texto legal e, conseqüentemente, na construção da norma jurídica.

Acerca do devido processo legal material, sob essa faceta da razoabilidade e proporcionalidade, assim asseveram Rogério Lauria Tucci e José Rogério Luz e Tucci:

[Ele obriga a] “elaboração regular e correta da lei, bem como sua razoabilidade, senso de justiça e enquadramento nas preceituações constitucionais (*substantive due process of law*, segundo o desdobramento da concepção norte-americana).”⁵⁹

Pela conjugação dessas garantias constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, observa-se que a finalidade deve ser verificada na norma jurídica, sem, contudo, abalar o equilíbrio decorrente da relação jurídica existente no contexto social.

Referidos princípios, albergados na cláusula constitucional do devido processo legal, que são de aplicação imediata e de atendimento geral, representam, sob o enfoque da jurisdição prestada pelo Poder Judiciário, a medida da temperança e da aplicação do direito posto elevando-se o ideal maior de justiça.

Por outro lado, o devido processo legal também se mostra como orientador do primado máximo da legalidade. Realmente, até mesmo o princípio da legalidade, orientador do Estado Democrático de Direito, contém, em sua essência, a irradiação dos efeitos do devido processo legal em sua forma substancial.

Para o professor Nelson Nery Junior⁶⁰, o princípio da legalidade no Direito Administrativo é decorrência do devido processo legal, neste aspecto material:

⁵⁹ TUCCI, Rogério Lauria; CRUZ, José Rogério. *Constituição de 1988 e Processo: regramentos e garantias constitucionais do processo*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 15.

⁶⁰ NERY JR, Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 9.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 82-83.

“O Fato de a administração dever agir somente no sentido positivo da lei, isto é, quando lhe é por ela permitido, indica a incidência da cláusula *due process* no direito administrativo. A doutrina norte-americana tem-se ocupado do tema, dizendo ser manifestação do devido processo legal o controle dos atos administrativos, pela própria administração e pela via judicial.”

Percebemos que a Administração Pública, no exercício de qualquer procedimento que culmine em ato, deve agir de acordo com a lei, em obediência ao devido processo legal.

Se a Administração somente pode agir nos termos da lei na execução de seus atos, é porque para esses atos está legalmente prevista uma forma e a razão para sua efetivação, ou seja, deve ser seguido um devido processo legal:

“A atividade administrativa deve observar o devido processo legal para procurar atender à moralidade na prática de seus atos.”⁶¹

Averiguamos, nessa particularidade, que a obediência ao devido processo legal, no sentido material, revela não só o cumprimento da legalidade no ato administrativo, como também sobreleva a moralidade administrativa.

O Prof. Hely Lopes Meirelles⁶² há muito já advertia que a legalidade deve ser seguida conjuntamente com a necessidade de moralidade da Administração Pública e a observância da finalidade do ato administrativo:

“(…) Além de atender à *legalidade*, o ato do administrador público deve conformar-se com a *moralidade* e a *finalidade* administrativa para dar plena legitimidade à sua atuação. Administração legítima só é aquela que se reveste de legalidade e probidade administrativas, no sentido de que, tanto atende às exigências da lei, como se conforma com os preceitos da instituição pública.

Cumprir simplesmente a lei na frieza de seu texto não é o mesmo que atendê-la na sua letra e no seu espírito. A administração, por isso, deve ser orientada pelos princípios do direito e da moral, para

⁶¹ PAMPLONA, Danielle Anne. *O devido processo legal no aspecto material*. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000, p. 75.

⁶² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 6.ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 68-69. Grifou-se.

que ao *legal* se ajunte o *honesto* e o *conveniente* aos interesses sociais. Desses princípios é que o direito público extraiu e sistematizou a teoria da *moralidade administrativa*.”

Da lição em epígrafe, anotamos que o simples cumprimento da lei não basta para que seja cumprido o primado da legalidade. A finalidade do ato e a moralidade também devem ser levadas a efeito e o instrumento para que isso aconteça é a obediência ao princípio do devido processo legal.

Tudo isso porque a cláusula do *due process* implica a obediência ao procedimento, a forma do ato administrativo e também a representatividade de seu conteúdo.

Da mesma forma, o primado da isonomia é visualizado no princípio maior do devido processo legal, uma vez que é nele que haverá a possibilidade de perpetração da igualdade entre os diferentes.

Na regulação do processo de procedimento, de atos e legislação do Poder Público, além do controle jurisdicional pelo Poder Judiciário, há a intervenção do primado da isonomia por intermédio do devido processo legal, especialmente no Direito Tributário. É essa a percepção de Antonio Roberto Sampaio Dória⁶³, que, ao tratar do devido processo legal material, frisa o quanto segue:

“A necessidade de se eliminarem os injustos privilégios de classes, no âmbito tributário e em todas as esferas da vida social, levou à formulação do *princípio da igualdade*, que preside a ação legislativa, executiva e judiciária no moderno Estado de Direito.”

Reluzente, desse modo, que o devido processo legal, em seu sentido formal e substancial, é o princípio constitucional inspirador de todas as garantias processuais *latu sensu* do contribuinte na Constituição Federal de 1988, mas, por outro lado, também é primado que extravasa o limite do processo e ganha corpo na consecução da razoabilidade, da proporcionalidade, da legalidade, da moralidade, da isonomia, dentre outros princípios constitucionais.

Esses são os pressupostos gerais acerca do devido processo legal que se

⁶³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986, p. 128.

fazem necessários ao entendimento do referido princípio. Antes, contudo, de afirmarmos a essencialidade de respeito a esse princípio pelo Estado antes da formação da Dívida Pública e, por conseguinte, ratificarmos a relevância do aludido primado no ordenamento jurídico, temos que, indispensavelmente, tratar de pontos basilares do Direito Tributário.

CAPÍTULO IV – O DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1. Direito Tributário – Ramo do Direito Público⁶⁴

Para atingir sua finalidade e promover o bem comum, o Estado exerce inúmeras funções, que representam despesas aos cofres públicos e dependem, portanto, da obtenção de recursos financeiros.

Uma das principais fontes de receita do Estado é a “*imposição tributária (fiscal, parafiscal e extrafiscal)*”.⁶⁵ A imposição tributária sempre foi a fonte de poder e sustentação do Estado, como salienta o Prof. Ives Gandra da Silva Martins:

“A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito.”⁶⁶

Extremamente comum é o emprego do termo *imposição tributária*, como se a relação tributária decorresse apenas do poder do Estado (naquela acepção primitiva de poder). O ilustre professor, Hugo de Brito Machado, alerta que não se pode esquecer que a relação tributária é jurídica. Ou seja, “os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.”⁶⁷

Em linhas gerais, o conjunto de normas jurídicas que regula, tanto a atividade

⁶⁴ Nossa indicação é apenas didática; concordamos com Alfredo Augusto Becker: “Com a evolução do Direito e o aperfeiçoamento da Ciência jurídica, torna-se cada vez mais difícil apontar um fundamento seguro que ainda possa sustentar a sacrossanta divisão do Direito Positivo em: público e privado. Os modernos estão chegando à conclusão de que a até a clássica distinção entre Direito Público e Direito Privado repousa numa simples “autonomia” para fins meramente didáticos (...).” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 33-34).

⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1987, p. 29.

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000, p. 231.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 25.

estatal de tributar, como as condutas das pessoas que devem contribuir com o Estado, quais sejam os contribuintes, é o Direito Tributário⁶⁸.

Parte destacada do Direito Financeiro, o Direito Tributário consiste em um ramo específico do Direito Público – conjunto de regras dedicado às relações que envolvam pessoas de direito público, como o Estado.

Desse modo, regras gerais de Direito Público, notadamente as que se destinam a regular as condutas administrativas, (inerentes ao Direito Constitucional e Administrativo⁶⁹), devem ser observadas por quem adentra no campo do Direito Tributário, seja para qual finalidade for.

O insubstituível Prof. Geraldo Ataliba já havia alertado que não se pode estudar o Direito Tributário, esquecendo-se dos demais ramos do Direito⁷⁰:

“(...) alegando ser o direito tributário autônomo, pensam que podem estudar somente o direito tributário, sem considerar os demais ramos do Direito. Assim, o estudioso do direito tributário acaba por não saber direito constitucional, direito administrativo e teoria geral do direito. Isto é inaceitável.”

A advertência é de grande valor, uma vez que, como dissemos acima, o ordenamento jurídico é uno e indivisível e, por isso, a segmentação do Direito em partes tem, única e exclusivamente, a função de corte acadêmico.

Nesse especial ponto, aliás, rememoramos que o primado do devido processo legal possui grande alcance no Direito Tributário, sobreveste na consecução dos processos, dos procedimentos e dos atos administrativos.

Vejamos, pois, alguns princípios constitucionais que, embora num primeiro

⁶⁸ Desde já esclarecemos que o Direito é uno; fragmentá-lo em ramos ou campos representa, somente, um corte metodológico para melhor determinação do objeto estudado.

⁶⁹ “(...) relegou-se, afinal, para segundo plano a distinção entre atividade jurídica e social do Estado e passou-se a considerar o Direito Administrativo como o ordenamento jurídico da atividade do Estado em geral, quanto a sua organização, compreendendo os meios e modos de sua ação, como quanto à forma de sua ação na criação da utilidade pública, de maneira direta e imediata, e à própria ação. Aos poucos, entretanto, a matéria da própria ação começa a ser considerada como objeto de novos ramos jurídicos, a saber, Direito Tributário, Direito Trabalhista, Direito Diplomático (...)” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 2.ed. V. I. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979, p. 69-70).

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 30.

momento estejam direcionados ao Direito Público Administrativo, revelam-se como diretrizes fundamentais e indispensáveis também ao Direito Tributário⁷¹, haja vista o dever da Administração de segui-los sempre, em todo e qualquer ato, incluindo-se os relativos à imposição tributária.

4.2. Princípios Tributários relacionados ao Direito Público

Apesar de possuir seus próprios princípios, sem os quais não poderia ser considerado um ramo específico do Direito, o Direito Tributário segue primados inerentes a qualquer segmento do Direito Público, como aqueles trazidos pelo artigo 37, da Constituição Federal de 1988, em capítulo destinado à Administração Pública.

Referido imperativo constitucional estabelece que:

“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”

O princípio da legalidade é a base do Estado de Direito⁷². Segundo ele, ninguém é obrigado a fazer ou não fazer algo senão em virtude de lei (artigo 5º, II, da CF).

Se para o particular este princípio reflete a liberdade, pois o que não está proibido é permitido, a ação estatal limita-se ao fiel cumprimento da lei. O mestre Celso Antônio Bandeira de Mello⁷³ ressalta o princípio da legalidade no que tange aos atos administrativos, por meio de tão sábias palavras, que não nos atrevemos a reduzir:

⁷¹ Como dissemos, concordamos com as palavras do Prof. Alfredo Augusto Becker para repetir que o Direito é uno e indivisível. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

⁷² FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 1.ed. Vol. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 1997, p. 238.

⁷³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996, p. 57-58.

“Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumprilas, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhe compete o direito brasileiro.”

O princípio fundamental da legalidade, clamado por absolutamente todos os juristas das mais diversas obras, enaltecido pela jurisprudência de todo o País, desde a mais antiga à contemporânea, recebe um destaque extra no Direito Tributário, quando a Lei Maior o reafirma, ao proibir as pessoas políticas de exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF).

Já estamos diante de uma garantia constitucional tributária concedida ao particular, a de que seu patrimônio não será atingido pelo Estado senão em decorrência de lei.

O princípio da impessoalidade, decorrente do da isonomia (art. 5º, *caput*, CF), significa que todos os administrados devem ser tratados igualmente; bem como que “os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário.”⁷⁴

A moralidade administrativa, por sua vez, que deve estar presente em todos os atos estatais, relaciona-se à ética empregada na boa administração, sendo certo que o ato a ela lesivo pode ser anulado por meio de ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF/88).

Entretanto, a moralidade e a ética administrativa são aferidas em relação à legalidade do ato, pois não há como anular-se um ato administrativo que seja “apenas” socialmente imoral, se este ato foi expedido sob o amparo da estrita legalidade⁷⁵.

⁷⁴ SILVA, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 667.

⁷⁵ “O princípio da moralidade está referido, isto sim, ao próprio direito, remetendo-nos a valores que informam normas jurídicas” (In: CAMMAROSANO, Márcio. O Princípio Constitucional da Moralidade e

A publicidade é outro requisito de existência e validade dos atos administrativos, que permite o controle sobre eles. Nas condutas administrativas só se admite o sigilo quando este for imprescindível à segurança da Sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII, CF).

Segundo nossa Constituição Federal, o ato administrativo, produzido nos limites da lei, de acordo com os critérios discricionários de conveniência e oportunidade, deve atender à impessoalidade, tanto do agente quanto do administrado, à moralidade ou ética administrativa, à publicidade e, ainda, deve ser eficiente.

O princípio da eficiência, inserido no *caput* do artigo 37, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, refere-se à qualidade da atividade pública, ao dever do Estado de bem administrar. O critério eficiência “(...) *consiste no dever atribuído à Administração de prestar serviços que satisfaçam às necessidades e às exigências dos administrados.*”⁷⁶

Outros princípios informadores de qualquer ramo do Direito Público, verdadeiros axiomas do Estado de Direito, são a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público.

A supremacia do interesse público sobre o privado serve como diretriz para várias normas que, à primeira vista, poderiam parecer contrárias à isonomia⁷⁷ – não fosse esta também traduzida no tratamento desigual dado aos desiguais na medida de suas desigualdades –, como, por exemplo, os inúmeros privilégios concedidos às pessoas públicas⁷⁸.

É certo que o uso das prerrogativas detidas pelo Estado, que mantém uma

o Exercício da Função Administrativa. Tese de Doutorado em Direito Administrativo apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1997, p. 115). Assim como a lealdade, boa-fé, veracidade e honestidade. Mais adiante, o autor sustenta: “Portanto, violar a moralidade administrativa é violar o Direito. É questão de legalidade. A só violação de preceito moral, não juridicizado, não implica invalidade do ato. A só ofensa a preceito que não consagra, explícita ou implicitamente, valores morais, implica invalidade do ato, mas não imoralidade administrativa.”. *Ibid.*, p. 115; 118.

⁷⁶ SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira; MIRANDA, Eliana Bueno de. *Primeiras Linhas de Direito Administrativo*. 1.ed. Publicação do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo, Celso Bastos Editor, 1999, p. 31.

⁷⁷ O princípio da isonomia ou igualdade, previsto no *caput* do art. 5º, da CF, consiste num dos princípios constitucionais mais básicos e elementares do Estado Democrático de Direito, ao lado do princípio da legalidade.

⁷⁸ Como a concessão de prazos processuais maiores, a necessidade de intimação pessoal de seus representantes, a presunção de validade dos atos administrativos, a inversão do ônus da prova, etc..

relação vertical com o particular, somente “(...) é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos”⁷⁹; pois, quem exerce função administrativa está adstrito a satisfazer os interesses públicos.

A indisponibilidade do interesse público, por sua vez, estabelece obrigações e limites à atividade estatal. Em decorrência deste princípio, são proibidos acordos, transações, remissões, graças, anistias e qualquer outro tipo de concessão feita pelo Estado ao particular, que não estejam previamente estabelecidos em lei.

Também à luz deste princípio, a Administração Pública é obrigada a exigir o tributo previsto em lei, sob pena de responsabilidade funcional. Vejamos, então, desde que momento surge para o Poder Público esse dever de exigir o tributo, a composição da norma jurídica tributária, passando pela incidência até a formalização da obrigação tributária.

⁷⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996, p. 21.

CAPÍTULO V – A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A INCIDÊNCIA

5.1. A norma jurídica

Já retratamos que o ordenamento jurídico é composto de regras positivadas. Mais do que isso, frisamos que a Constituição Federal é a norma ápice do Estado e que da interpretação dela é que deve partir o exegeta na construção da norma jurídica.

Dissemos, da mesma forma, que o texto positivado, tido como plexo de regras válidas em determinado tempo e delimitado em certo espaço, que possui significação mínima, comporta o sistema, a matéria prima, do qual o cientista do direito extrairá a norma jurídica.

Os textos legais são enunciados prescritivos que não se confundem, em termos técnicos e de acepção linguística, com as normas jurídicas. Isso porque os textos legais são a linguagem do direito positivo e as normas jurídicas, delas advindas, são metalinguagem⁸⁰, formalizadas por meio de linguagem descritiva, que pertencem, por sua vez, à ciência do direito.

A norma jurídica pode ser entendida, dessa forma, como a significação que se obtém da leitura dos textos do direito positivo.

Pela teoria formulada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho⁸¹ é por meio do resultado do processo de concepção, que passa pela análise sintática, semântica e pragmática, que se torna viável a percepção do texto legal e a construção da norma

⁸⁰ Linguagem que tem por ponto de partida outra linguagem. “(...) Por analogia, ou melhor, por extensão do termo, os lógicos poloneses e Carnap chamaram de M. (metalinguagem) qualquer sistema lingüístico (p. ex. linguagem da Lógica, da gramática etc.) que não conduza a denotata extralingüísticos, mas que, semanticamente, conduza a símbolos de fala e fatos de fala, e de metalingüística qualquer expressão que não fale de coisas (reais ou ideais), mas de palavras ou discursos (p. ex.: “Mário é um nome de próprio de pessoa, masculino e singular”; “Aceleração é um termo da Física”). A distinção entre linguagem e M. (metalinguagem) assume grande importância na análise filosófica neopositivista, sendo um dos fundamentos da crítica à metafísica especulativa, na qual metalingüística são sistematicamente confundidos com expressões lingüísticas.” (ABBAGNANNO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. Alfredo Bossi. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 778-779. Destacamos).

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 199.

jurídica:

“O plano sintático é formado relacionamento que os símbolos lingüísticos matem entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade; qualificar fatos para alternar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso na comunidade social para motivar comportamentos.”

Essa percepção do texto legal, que traz a lume a norma jurídica, deve ser harmoniosa e sistemática. Isso, pois, o sistema jurídico possui hierarquia e coordenação. Além disso, raramente a norma jurídica é construída mediante a análise de um texto isolado dentre o liame de regras que compõe o ordenamento jurídico. Nesse contexto, é valiosa a ressalva feita pelo Prof. Roque Antonio Carrazza⁸²:

“É importante assinalar ainda, que, no mais das vezes, a norma jurídica não é encontrável num único diploma legal. Tampouco, num único artigo de lei, decreto, portaria etc. Ela é respingável, sim, no complexo de lei e atos normativos em vigor.

Esta assertiva, quando não vale para provar a importância da interpretação sistemática, reafirma cabedal postulado, qual seja, o de que o ordenamento jurídico forma um conjunto pleno, coerente, unitário e harmônico.”

Esse precioso aviso é capital à compreensão do Direito e também para o enfoque que aqui se pretende dar ao princípio do devido processo legal, especialmente porque, como alertado outrora, esse cânone não se esgota em si e influencia sobremaneira na formação da norma jurídica tributária, como vemos mais adiante.

De qualquer forma, observamos que as normas jurídicas são compostas por ampla intelecção do sistema, sistema este que se limita e dita as suas próprias

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. 1.ed. São Paulo, Editora Noeses, 2010, p. 20.

regras. Sob esta perspectiva e para uma melhor compreensão do ordenamento jurídico, é de grande valia a classificação⁸³ das normas jurídicas como as de estrutura e as de comportamento.

As normas de estrutura, em breve resumo, são aquelas dirigidas à produção da norma de conduta. Elas regulam o modo e o meio pelos quais outras normas determinarão o comportamento a ser seguido pela sociedade, influenciando na arquitetura da norma jurídica de conduta. As normas de competência tributária, por exemplo, são eminentemente de estrutura, pois ditam como os entes estatais devem estabelecer o comando aos seus jurisdicionados quanto à instituição de tributos e, ao mesmo tempo, delimitam o campo material de atuação deles no exercício de suas atribuições.

Já as normas de comportamento, como o próprio nome indica, são aquelas que ditam, em termos gerais, a conduta a ser seguida pelas pessoas e pela sociedade. Esse tipo de norma tem como escopo final atingir de forma objetiva e decisiva os comportamentos interpessoais a serem vivenciados no contexto social.

Embora haja essa distinção dos referidos tipos normativos, é correto assentar que ambas se complementam. As normas de estrutura impõem limites, condições ou, ainda, estabelecem conduta preliminar a ser observada para consecução das normas de comportamento, que, por conseguinte, têm espectro mais próximo e imediato na concretização daquilo que se pretende regular nas relações intersubjetivas a serem vivenciadas no mundo fenomênico.

Tanto as normas de estrutura como as de comportamento, entretanto, se arquetizam na forma de uma hipótese e de uma consequência.

Com efeito, o antecedente da norma jurídica prevê uma hipótese daquilo que se pretende regular no contexto social, seja um comportamento, um ato ou uma situação jurídica qualquer. A proposição antecedente se dá pela descrição de evento de possível ocorrência.

O conseqüente da norma jurídica, por outro lado, retrata o liame interpessoal decorrente do acontecimento no mundo social daquela hipótese prevista no antecedente, criando a relação jurídica e impondo um mandamento. É o

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 45.

consequente da norma que cria a ligação relacional entre pelo menos dois sujeitos em torno de uma conduta proibida, permitida ou obrigatória⁸⁴.

Eis aí, pois, a estrutura da norma jurídica: se “A” então deve ser “B”. Nessa representação figurativa, “A” é a hipótese (ou antecedente) e “B” o mandamento (ou consequente). Trocando em miúdos, se ocorrer determinado comportamento previsto na hipótese, então deve ser a relação intersubjetiva entre pelo menos duas pessoas.

Baseado nessa composição é que o Prof. Paulo de Barros Carvalho, a partir do festejado trabalho perpetrado pelos Profs. Carlos Cossio e Lourival Vilanova, sistematiza, em linguagem lógica, a estrutura da norma jurídica completa:

“Na sua completude, as regras de direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da norma primária.

(...)

A Teoria Geral do Direito refere-se à relação jurídica prevista na norma primária como de índole material, enquanto a estatuída na norma secundária seria de direito formal (na acepção de processual, adjetiva).”

Em linguagem lógica, a norma completa é formalizada pela expressão: $D\{(p \rightarrow q) \vee [(p \cdot \neg q) \rightarrow S]\}$.

A significação dessa estrutura lógica é a seguinte: se “p” então deve ser “q”; ou, se “p” e não “q” então “S”. Por outra conotação verbal, a norma jurídica primária se verifica na primeira parte da expressão lógica: se ocorrer o evento “p” deve ser adotada a conduta “q”. A norma secundária, expressada na segunda parte da expressão lógica, só poderá se realizar pelo descumprimento do consequente da

⁸⁴ Concordamos com o Prof. Paulo de Barros Carvalho quanto à exclusão da faculdade do modal deôntico: “(...) Ainda sobre a temática do “dever ser” intraproposicional, caba advertir que não acolho a “faculdade” cm um quarto modal, ao lado dos três primeiros mencionados, já que esse operador desempenha o papel de permissão bilateral ($Fp \equiv \neg Pp.P\neg p$), sendo redutível, portanto, a um dos três modais que mencionamos. Permanece, assim, a lei deôntológica do quarto excluídos: os modais deônticos são três e somente três.”. (In: Carvalho, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 31).

norma primária: se ocorrer o evento “p” e não for efetivada a conduta “q”, há a possibilidade de implicação de nova “sanção” “S” (norma jurídica secundária). Essa “sanção”⁸⁵ é aqui entendida como viabilidade do ato coativo, praticado pelo Estado-Juiz, para que seja cumprida a imposição normativa da norma primária em razão do descumprimento de seu conseqüente.

O Prof. Lourival Vilanova⁸⁶ faz uma observação significativa: as normas, primária e secundária, são duas proposições normativas, embora apareçam juntas na expressão lógica por conveniência pragmática. Na sua visão, elas são linguisticamente ordenadas como unidade, porém, “(...) lógica e juridicamente são diversas, pelos sujeitos intervenientes, pelos fatos jurídicos e efeitos”.

Isso quer dizer que nem sempre a norma secundária se apresenta, mas somente quando o conseqüente da norma primária deixar de ser cumprido e, ainda sim, mediante a irresignação de um ou mais sujeitos detentores do direito de exigir o dever realizado, uma vez que a jurisdição do Estado precisa ser provocada para ser efetivada.

Justamente por isso é que, na formalização da norma jurídica completa, essas normas, primária e secundária, se unem por meio do disjuntor includente “v”, que revela as hipóteses lógicas de ocorrência da norma: uma ou outra ou ambas, isto é, as duas regras são logicamente válidas (ambas), entretanto, a aplicação de uma exclui a outra (uma ou outra).

Essa formalização da norma tributária é importantíssima para captação e discernimento do estudo do direito positivo, nos sendo útil, sobreveste, para delimitar a aplicação do princípio do devido processo legal na formação da norma primária tributária, e também na verificação de seu não cumprimento, o que enseja, como dissemos, a implicação de “sanção” por intermédio de acesso à imposição passível de ser determinada pelo Estado-Juiz.

Além da formalização da norma jurídica completa, acreditamos ser indispensável, ainda que em breves linhas, retratar as espécies⁸⁷ de normas (i)

⁸⁵ Ibid., p. 34-35.

⁸⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.189.

⁸⁷ Ressalvamos que o referido mestre classifica as normas em 4 (quatro) espécies, entretanto, vamos nos ater as 2 (duas principais), que são as que importam para o deslinde do presente trabalho. Segundo o referido mestre a classificação é a seguinte: “Sopesadas essas premissas, poderemos

gerais e abstratas e (ii) individuais e concretas, segundo a concepção do Prof. Paulo de Barros Carvalho⁸⁸, vez que, no transcorrer do estudo, esses tipos serão alvo de indicação e aplicação correlata.

Partindo da lição do aludido mestre, temos que a norma abstrata e geral é aquela que prevê uma hipótese descritiva de evento de possível ocorrência no antecedente da norma, que, uma vez ocorrida, se tornará fato e ensejará o dever previsto no consequente, na qual se estabelece a conduta determinada a ser verificada por todos aqueles atingidos por ela. Como a norma é geral e abstrata, evidentemente, não há estabelecimento concreto de relação jurídica, mas apenas uma previsão prescritiva.

De outro lado, a norma individual e concreta é aquela que formaliza de maneira descritiva a ocorrência do evento previsto no antecedente – que, a partir de então passou a ser fato –, estabelece a conduta a ser seguida, prevista no consequente, identifica os sujeitos da relação jurídica e delimita o seu objeto. Como ela é individual e concreta, há o registro da relação jurídica e a definição da conduta a ser tomada.

As duas espécies de norma são indispensáveis à determinação da amplitude de aplicação do Direito e, desse modo, fulcrais ao desenrolar de nossa arguição, que passa, a partir dos pressupostos até aqui consignados, a tratar da norma tributária, do fenômeno da incidência e da obrigação tributária propriamente dita.

classificar as normas em quatro espécies: (i) abstrata e geral, (ii) concreta e geral, (iii) abstratas e individual e (iv) concreta e individual.”. (In: CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 140).

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 140-146.

5.2. A norma jurídica tributária – geral e abstrata

As balizas suso mencionadas acerca da norma jurídica em sentido geral se aplicam, a toda evidência, à norma tributária. Essa última, porém, possui algumas peculiaridades que merecem realce.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 definiu as atribuições de cada ente estatal e, a partir delas, definiu o campo de autorização material para que cada uma das casas legislativas pudesse trabalhar; editando os textos legais que regulam os cidadãos dentro de seus limites territoriais. Trata-se da chamada competência.

O Prof. Roque Antonio Carrazza diz que a Constituição Federal “(...) é a carta das competências”⁸⁹. Certamente porque é nela que todos os atos praticados pela Administração Pública encontram seu fundamento de validade, ao menos um dos elementos que a compõem (a competência da pessoa realizadora do ato de legislar).

Não de outra forma é que o Sistema Tributário Constitucional delimitou a competência tributária, especificando qual tributo pode ser instituído e por qual pessoa política: Municípios, Estados, Distrito Federal e União Federal.

Segundo o mencionado Catedrático da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo⁹⁰, “Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”. Mas a Carta Magna não criou tributos. Ele dá condições para que os entes estatais possam construir a norma tributária, geral e abstrata. O Prof. Tácio Lacerda Gama⁹¹ nos mostra, nesse ponto, que, para a instituição de tributos, é necessária a vontade das pessoas políticas:

“A existência de uma norma de competência que qualifique o sujeito competente **(s)**, estabeleça a forma de enunciação **(p)**, as

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 482.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 483.

⁹¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária, Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*, 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 96.

respectivas condições de espaço **(e)** e de tempo **(t)**, bem como a matéria sobre a qual poderá versar a norma **[m(s.c.e.t)]** não faz surgir, automaticamente, novos enunciados prescritivos.”

Apesar da atribuição e da faculdade, no Brasil, as pessoas políticas não possuem poder tributário, somente competência tributária, subordinada à Constituição Federal, na qual lhes é dada a possibilidade de concepção da norma tributária geral e abstrata. Esta competência é, pois, a faculdade dos entes públicos de editar leis que criem, abstratamente, as normas tributárias de instituição de determinado tributo.

Esse tipo normativo, de competência tributária, possui a característica de norma de estrutura, como ressalvamos no tópico precedente, visto que norteia a construção de outras normas, as tributárias gerais e abstratas, passíveis de serem instituídas pelos entes estatais.

Paralelamente com as normas de competência, atuam outras normas de estrutura: as de imunidade. Se as normas de competência ditam as condutas passíveis de ser objeto da norma tributária, as normas de imunidade, de outro lado, restringem que determinadas situações, de elevada importância para o Estado, façam parte do espectro alcançado pela norma tributária. Daí o Prof. Paulo de Barros Carvalho⁹² dizer que as imunidades são normas de “incompetência tributária”. São exemplos dessa espécie normativa: a imunidade recíproca (art. 150, VI), (imunidade de templos de qualquer culto (art. 150, VI, b), imunidade dos partidos políticos, instituições educacionais ou assistenciais (art. 150, VI, c), imunidade do livro, do periódico e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d), dentre outras.

Logo, esses dois tipos de normas, de competência e de imunidade, atuam conjuntamente, determinando os limites de atuação dos entes estatais na instituição do tributo.

Além dessa demarcação dos contornos aos quais os legisladores ordinários estão submetidos, a Constituição Federal de 1988 determinou aos entes estatais

⁹² “Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo, expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”. (In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 195).

que o veículo de introdução a ser utilizado na instituição do tributo deve ser a lei, no sentido estrito da concepção. Esse é o princípio da estrita legalidade tributária^{93 94}, que a Carta Magna fez questão de tornar explícito no Direito Tributário.

A competência esgota-se na edição da lei tributária que, material e formalmente, deverá obedecer a todos os princípios e regras constitucionais.

Nada obstante a necessidade de obediência à estrita legalidade, a Carta Política, ao atribuir a competência aos entes públicos, estabeleceu limites e diretrizes básicas ao seu exercício, na medida em que pouca liberdade deixou para o legislador infraconstitucional dispor sobre matéria tributária. O Prof. Roque Antonio Carrazza⁹⁵ sintetiza os pressupostos de validade para instituição da regra geral e abstrata que institui tributo:

“Ora, é justamente a Constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do “Estado Democrático de Direito”.

Logo, ao mesmo tempo em que distribui competências tributárias, a Constituição indicou os “padrões” que o legislador de cada pessoa política deverá observar; enquanto cria várias figuras exacionais. Ou, se preferirmos, reduziu cada tributo a um *arquétipo*, que não pode ser desconsiderado.

(...)

Colocando a ideia sob outro prisma, a pessoa política, ao exercitar sua competência tributária, deve necessariamente, observar os padrões e os limites fixados na Carta Suprema, sob pena de atropelar direitos fundamentais do contribuinte e, assim, incidir em inconstitucionalidade.”

Valendo-se desses marcos essenciais, os entes estatais estão, pois, aptos a instituir o tributo por meio da norma jurídica tributária, que, repise-se, indispensavelmente deve ser introduzida mediante lei.

Mas, afinal, o que é tributo no sistema jurídico brasileiro vigente? A resposta

⁹³ Cf. art. 150 da Constituição Federal de 1988, temos:

“Art. 150 (...)

I - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”.

⁹⁴ Vale só registrar que algumas espécies de “tributos” devem ser instituídas por meio de lei complementar, como os impostos residuais e os extraordinários pela União Federal.

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. 1.ed. São Paulo, Editora Noeses, 2010, p. 44.

também deve ser extraída da Norma Ápice, como avisa o Prof. Geraldo Ataliba⁹⁶. Se feita uma intersecção de conjunto entre as diversas previsões constitucionais tributárias, verificamos existirem diversos denominadores comuns que podem ser reunidos de molde a formar o conceito de tributo.

Pensamos, em síntese, que tributo é retratado por uma norma geral e abstrata que, atendidos os pressupostos normativos e princípios constitucionais, deve ser instituída mediante lei, de forma a prever determinado comportamento, que não constitua sanção por ato ilícito, que uma vez ocorrido e formalizado juridicamente, enseja uma relação de obrigação de cumprimento de especificada prestação pecuniária e, ao mesmo tempo, do direito de exigí-la.

A par do nosso ponto de vista, o tributo, segundo a definição do artigo 3º, do Código Tributário Nacional⁹⁷, é tido como:

“(...) 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.”

Acreditamos que a norma decorrente do CTN, apesar de econômica, é compatível com a Constituição de 1988 e foi por ela recepcionada, vez que, em suma, releva à legalidade, à indicação implícita de relação jurídica e retrata a prestação pecuniária não decorrente de sanção por ato ilícito como objeto da imposição estatal.

É sempre bom consignar que o texto legal não é o meio apropriado para se inculcar definições; esse trabalho deve ser feito pelo exegeta, mesmo reconhecendo que, no âmbito de nosso direito positivo, essa expressão ajuda sobremaneira os contribuintes nos momentos em que, invariavelmente, o Estado deixa de lado a obediência à Carta Magna para lançar mão de artifícios inconstitucionais visando saciar o ímpeto da arrecadação.

Tanto essa ressalva quanto a ideia de que o conceito deve partir da

⁹⁶ A Constituição Federal de 1988 adota um preciso – embora implícito – conceito de tributo. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. 8.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 33).

⁹⁷ Lei 5.172/66, recepcionada como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988.

Constituição Federal são essenciais, porque sobrelevam, mais uma vez, a supremacia da Norma Ápice e sua rigidez, como bem frisado pelo Prof. Geraldo Ataliba⁹⁸:

“Evidentemente que, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como qualifica o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição legal”, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.”

(...)

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.”

A previsão geral e abstrata de tributo não é o bastante para as premissas que queremos firmar. É preciso dizer que a norma que institua qualquer espécie tributária é de comportamento, porque expressa uma hipótese (antecedente) e um mandamento (consequente).

A previsão legal, como é sabido, deve revelar uma hipótese, geral e abstrata, de um(ns) fato(s) de ocorrência possível e sua(s) consequência(s) jurídica(s) desejada(s) pelo legislador, decorrente de um liame relacional que se dá entre o sujeito ativo – aquele que deve exigir – e o passivo, aquele que tem a obrigação de adimplemento.

Lembramos que, no contato com qualquer texto de lei, verificamos facilmente que o legislador não o compõe de enunciados com sentido deôntico completo⁹⁹, mas, sim, de enunciados com sentido gramatical completo: os enunciados prescritivos, suporte físico do direito positivo.

Já relatamos que é necessário construir as normas jurídicas pela leitura,

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 33.

⁹⁹ Proibido, permitido, obrigatório.

interpretação e compreensão dos mais diversos textos de lei, o que, num primeiro momento, permitirá a construção de proposições prescritivas e, num segundo instante, pelo agrupamento delas, uma formação da proposição-hipótese (hipótese) e da proposição-tese (consequência), isto é: a norma jurídica.

Vemos, desse modo, que o que caracteriza a norma jurídica como tributária é a natureza jurídica do evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata, assim como do objeto da relação jurídica descrita no consequente dela. Tal evento deverá ser considerado juridicamente como ato lícito e tal objeto deverá consistir no comportamento obrigatório consubstanciado na entrega de dinheiro pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰, partindo do trabalho elaborado pelo Prof. Geraldo Ataliba¹⁰¹, criou a regra matriz de incidência tributária. Trata-se de um esquema lógico-científico, de elevada importância e hoje utilizado quase que à unanimidade pela doutrina pátria, que ajuda o intérprete a identificar os pontos fulcrais da norma jurídica tributária a partir da verificação dos textos legais:

“O modelo prático facilita a compreensão teórica. Atinemos para exemplo: ocorrendo a hipótese de alguém realizar operações relativas á circulação de mercadorias, no Estado de Pernambuco, então *deve-ser a consequência*: esse alguém estará obrigado a pagar 17% do valor da operação à Secretaria da Fazenda daquele Estado. Vê-se, com meridiana clareza, que o segundo *deve-ser* se apresenta na modalidade de *obrigado*, ao passo que o primeiro não varia, mantendo-se neutro.

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias, Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, *deve-ser* a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever* modalizado.”

Tal teoria retrata que a regra matriz de incidência tributária¹⁰² parte da divisão

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 357.

¹⁰¹ Obra intitulada *Hipótese de Incidência Tributária*.

¹⁰² Da análise da hipótese de incidência tributária, o intérprete pode extrair todos os seus aspectos, quais sejam, pessoal, temporal, espacial e material, sendo certo que desse último, ensinava-nos o

entre hipótese (descriptor) e consequente (prescritor). A hipótese de incidência é subdividida em 3 (três) critérios: o material, o espacial e o temporal. Já o consequente é dividido nos seguintes critérios: quantitativo e pessoal.

O critério material é o mais complexo, haja vista conter a designação de todos os elementos de ordem objetiva configuradores do arquétipo da norma jurídica tributária. É a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência. Por essa razão, podemos dizer que o aspecto material é a essência, o núcleo da hipótese de incidência tributária, o qual se verifica por determinar justamente uma conduta passível de ser realizada no contexto social. Esse comportamento é revelado por uma ação que possa ser realizada por qualquer pessoa. Justamente por isso, o critério material é definido por um verbo pessoal e de predicação incompleta, que propõe a possibilidade da consecução da conduta prevista na norma. Seguindo o exemplo do Prof. Paulo de Barros Carvalho, acima colocado em destaque, temos que “circular¹⁰³ mercadorias”, revela o critério material da hipótese de incidência por ele suscitada. Apesar de ser essencial, o critério material sozinho não delimita a hipótese de incidência tributária, é preciso que seja abalizado o lugar e o espaço que a pessoa, a ser atingida pela norma de conduta, aja. Sem esses parâmetros seria impossível apontar a acertada indicação da competência constitucional e o exato momento de ocorrência do fato previsto na norma, que é de crucial relevância para a aplicação¹⁰⁴ do Direito.

Assim, o aspecto espacial indica as circunstâncias do lugar em que se considera ocorrida a conduta contida e descrita na hipótese de incidência. Relaciona-se com o âmbito de validade da lei tributária e pode ser definido como consequência do princípio da territorialidade.

O aspecto temporal, por sua vez, é aquele que aponta o átimo de ocorrência

Prof. Geraldo Ataliba (Cf. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. 8.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006), depreende-se o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota). O Prof. Paulo de Barros Carvalho (In: *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007) reconhece que o aspecto quantitativo seja, intrinsecamente, relacionado com o aspecto material da hipótese de incidência tributária, mas o trata como o quinto aspecto, destacado dos demais e como ponto de afirmação da própria natureza do tributo. Concordamos o último mestre, nesse aspecto.

¹⁰³ Somente como ressalva, o verbo circular é aqui entendido como aquele decorrente de transmissão da propriedade, sem a qual não há a prevalência da hipótese material da regra geral de incidência do ICMS.

¹⁰⁴ Como exemplo, citamos os primados da irretroatividade das normas e também o da anterioridade, cuja aplicação depende da ciência exata de ocorrência do fato previsto na norma tributária geral e abstrata.

da hipótese, descrita na norma jurídica de incidência tributária. Se a norma não trazer, explicitamente, o aspecto temporal, ele estará implícito. Assim, o aspecto temporal verificar-se-á no momento em que acontecer o fato, completamente; não podendo ser antes de ter sido, efetivamente, consumado o fato. Isso porque o mundo jurídico não reconhece a incidência da norma aos poucos; ou o fato ocorreu ou não.

Destarte, o exato momento em que se considera acontecido no mundo fenomênico o fato previsto hipoteticamente, é definido pelo aspecto temporal. Esse aspecto é importante para questões relativas à anterioridade e à irretroatividade da norma, à contagem dos prazos prescricionais e decadenciais, entre outras.

Colocados, ainda que sucintamente, os critérios da hipótese de incidência da norma jurídica tributária (antecedente – descritiva de conduta), cabe especificar os aspectos do consequente (quantitativo e pessoal), que é a parte da norma que prevê a definição da relação jurídica e de seu objeto de maneira prescritiva.

O critério pessoal especifica e torna determináveis os sujeitos da relação jurídica tributária que a norma pretende ligar. O sujeito ativo vem determinado por força da competência tributária. Em regra, é a pessoa política que instituiu o tributo, mas pode ser outro. O sujeito passivo é determinável por guardar íntima relação com o núcleo da hipótese de incidência (o aspecto material). A pessoa que agir de acordo com a conduta prevista do antecedente da norma torna-se, por consequência, o sujeito passivo.

Por fim, o critério quantitativo, em linhas gerais, representa a quantificação do valor a ser pago a título de tributo, por meio da verificação da base de cálculo e da alíquota.

O Prof. Geraldo Ataliba¹⁰⁵ não considerava os elementos que determinam o *quantum debeatur* (alíquota e base de cálculo) como integrantes de um 5º (quinto) aspecto da hipótese de incidência tributária, o quantitativo.

Como advertimos acima, o Prof. Geraldo Ataliba nos ensina que a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência tributária, ou seja, é um atributo do aspecto material. Atributo essencial, que não

¹⁰⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. 8.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

deixa de existir em nenhuma hipótese. Fornece critério para determinarmos o quanto é devido. A base de cálculo, no seu modo de pensar, é uma ordem de grandeza.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁶, por outro lado, diz que a base de cálculo é um 5º aspecto autônomo, posição com a qual concordamos. A essencialidade dada à base de cálculo se dá, segundo ele, pelo fato de a Constituição Federal dar lugar de destaque a esse aspecto no momento de qualificação e de verificação de cada espécie de tributo. Por isso, ele anota que o exame da norma jurídica tributária decorre da análise do binômio hipótese de incidência e base de cálculo.

Segundo o referido mestre, a base de cálculo possui, além disso, três funções distintas, a saber: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

No entanto, só a base de cálculo não é suficiente para se aferir o quanto devido, para se aferir o vulto tributário. A lei, então, traz outro elemento do critério quantitativo (a alíquota), que, combinado com a base de cálculo, permite a fixação exata da quantia devida a título de tributo. Assim, o valor da obrigação tributária é determinado pela combinação desses dois critérios numéricos.

Recebe a designação de alíquota este termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, de uma fração da base imponible, sob a forma de percentual ou outra qualquer. É a quota parte da grandeza, que expressa a riqueza do contribuinte, que o Estado se atribui.

Diante daquilo que registramos aqui, a norma jurídica tributária, geral e abstrata, é aquela que prevê no antecedente (descriptor) uma conduta de possível ocorrência no contexto social, e no consequente (prescritor) a relação jurídica e o seu objeto. No antecedente temos a hipótese de incidência, que se divide nos critérios material, espacial e temporal; e, no consequente, os critérios, pessoal e quantitativo.

Agora, vejamos o que ocorre quando a hipótese de incidência tributária concretiza-se; ou seja, quando incide a norma jurídico-tributária a um fato concreto que àquela, perfeitamente, coaduna-se.

¹⁰⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

5.3. O fenômeno da incidência tributária

A norma jurídica tributária, geral e abstrata, possui uma hipótese e um conseqüente, nos moldes especificamente acima delineados. Por ser geral, abrange conduta determinável, mas com grande leque de abrangência e, por ser abstrata, revela que está projetada, porém, sem nada atingir senão comportamentos possíveis.

Sem querer nos ater somente ao aspecto gramatical da expressão “incidência”, cremos ser salutar indicar a significação dessa palavra que deriva do verbo “incidir” de acordo com nosso vernáculo pátrio¹⁰⁷:

“[Do lat.. med. *Incidentia*.] S. f. 1. Qualidade do que é incidente. 2. Ação de incidir¹⁰⁸. 3. Jur. Fenômeno fiscal que consiste na apreensão do contribuinte pelo imposto; determinação do contribuinte ao pagamento do imposto.”

Notamos que o termo “incidir” possui diversas significações, dentre as quais, a qualidade de “incorrer”, “coincidir” e “refletir”, que, genericamente, expressam o conceito que pretendemos aqui firmar. A palavra “incidência”, derivada do aludido verbo, por sua vez, é associada à obrigação de o contribuinte pagar imposto.

Ambas as significações são elementares, mas expressam que a incidência revela o encontro de algo e que se aplica ao Direito Tributário. De fato, esse conceito é essencial para o Direito, entretanto o termo “incidência”, no sentido jurídico, é mais complexo e cercado de controvertidas posições.

Um dos maiores gênios da doutrina jurídica brasileira foi o Prof. Francisco

¹⁰⁷ FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 4.ed. São Paulo: Editora Positivo, 2009, p. 1087.

¹⁰⁸ “[Do lat. *Incidere* (<lat. *In*-[v.in-¹]+lat. ,’cair’, com apofonia)] V.t.i. **1.** Recair; pesar: A correções incidiam sobre erros leves. **2.** Cair, incorrer: “Curioso notar que Rui, não querendo incidir em contradição com sua teoria, considerou logo a seguir que, para conjurar, aquele risco, a praxe havia restringido a reeleição do presidente dos Estados Unidos a uma única vez.” (João neves da Fontana, *Memórias*, I, p 15). **3.** Coincidir (1). **4.** Acometer, atacar: A tuberculose incide altamente em indivíduos malnutridos. T.c. **5.** Recair, Refletir-se.”. *Ibid.*, p. 1087.

Cavalcanti Pontes de Miranda. Referido mestre indicou o conceito de “incidência”, na acepção jurídica da palavra, que foi utilizado, sem contestação, por muitos anos e, ainda hoje, é alvo de discussão na doutrina¹⁰⁹. Dizia o Prof. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda¹¹⁰:

“A incidência das regras jurídicas é infalível; isto é, todos os suportes fáticos, suficientes, que se compuseram, são coloridos por ela, sem exceção. A vontade humana nada pode contra a incidência da regra jurídica, uma vez que ela se passa em plano do pensamento.”

A conceituação do aludido mestre é essencial e retrata que, uma vez ocorrida a conduta prevista na norma jurídica, a incidência se dá, de maneira infalível. Se ocorrido o fato “A”, previsto na hipótese da norma, deve ser a consequência “B”, nela prevista. Ou, por outras palavras mais econômicas, a incidência se verifica pela subsunção do fato à norma jurídica.

A acepção “infalível”, contida no discurso do Prof. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, foi seguida pela doutrina¹¹¹ para qualificar a incidência tributária. Tomou corpo a definição de que uma vez ocorrido o fato, a incidência da norma se verifica automática e infalivelmente¹¹². O Prof. Paulo de Barros Carvalho¹¹³ também seguia essa orientação, porém, ao construir nova percepção sobre o estudo da linguagem, alterou o seu pensamento e sua posição científica.

Sem deixar de reverenciar a teoria do Prof. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, indispensável à maturação do pensamento da Teoria Geral do Direito e, sobretudo, da própria doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho, acreditamos que a incidência da norma tributária não se dá de forma “infalível” e “automática”. Para que

¹⁰⁹ São várias as dissertações que sustentam a teoria Ponteaana frente à novel teoria apresentada por Paulo de Barros Carvalho. Dentre elas, citamos a seguinte: COSTA, Adriano Soares da. *Incidência e aplicação da norma jurídica tributária*. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2140>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

¹¹⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4.ed. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. Grifamos.

¹¹¹ Muitos, dentre eles o Prof. Alfredo Augusto Becker e o próprio Prof. Paulo de Barros Carvalho.

¹¹² “(...) a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível.”. In: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 326.

¹¹³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 11.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

isso ocorra, é preciso linguagem.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho¹¹⁴ assenta que, para ocorrer o fenômeno da incidência, a linguagem é fator preponderante para concepção do fato jurídico tributário. Vejamos:

“O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorridas em condições determinadas do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência será, por motivo de necessidade deôntica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como consequência lógica e não cronológica, há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata, temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a prescritividade inerente à linguagem. O fato, portanto, ocorre apenas quando o acontecimento for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta.”

Verificamos que o fato jurídico tributário deve ser apurado, deve ser vertido em linguagem que, segundo a posição do referido mestre, se dá quando ele for formalizado no antecedente da norma individual e concreta.

O principal ponto da assertiva de que a incidência não se dá automática e infalivelmente se verifica na concretude do fato. Com efeito, é preciso ter em mente que evento é diferente de fato e este último distinto de fato jurídico.

O evento¹¹⁵ pode ser considerado como qualquer situação que ocorre no mundo social, como o cair de um copo e o caminhar de uma pessoa. O fato, por sua

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 142.

¹¹⁵ “Assim, vamos percebendo que nos diversos ramos do saber a conclusão sobre o real é semelhante: a realidade é uma construção da nossa linguagem. Na Ciência do Direito Tércio Sampaio Ferraz, atento ao complexo fenômeno da realidade e de sua representação, compara interpretação e tradução concluindo o seguinte: “A realidade, o mundo real, não é um dado, mas uma articulação lingüística mais ou menos uniforme num contexto existencial. (...) A realidade nada mais é do que um sistema articulado de símbolos num contexto existencial” (ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Fato e Evento Tributário, uma Análise Semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 349-350).

vez, revela-se por qualquer situação vivenciada no mundo físico, mas que, de alguma maneira, é vertido em linguagem, tornando-se, pois, parte da realidade, como a nota de um aluno imposta no boletim pelo seu professor. Já o fato jurídico é mais restrito. Ele se dá quando ocorre qualquer situação no mundo fenomênico, representado em linguagem própria, que por estar dentro da amplitude de qualquer norma geral e abstrata é vertida em linguagem jurídica competente.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶, em suas aulas, costuma indicar o seguinte exemplo, como forma de afirmar a importância da linguagem e suas camadas de amplitude, para definição do fato jurídico, considerando o direito posto: se o motorista passar o sinal vermelho, há a ocorrência de um evento que transgredir determinada norma de trânsito. Entretanto, se não houve nenhuma linguagem que qualifique esse evento; ele não se torna fato, pois é completamente irrelevante do ponto de vista do Direito. Se na mesma situação, entretanto, for tirada uma foto do ato infringente da norma de trânsito, temos a ocorrência de um fato, vez que a conduta foi materializada e vertida em linguagem. Ainda sob a perspectiva da proposta ilustrativa, se o ato cometido pelo motorista for fotografado e a autoridade de trânsito, utilizando-se desse dado linguístico, formaliza a notificação de infração descrevendo essa conduta, temos o fato jurídico formalizado em linguagem competente.

Nessa esteira, o Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi¹¹⁷ registra que é a norma jurídica, individual e concreta, que traz em si a conformação do fato jurídico, que concebe a incidência:

“O fenômeno da norma jurídica se transforma em fato jurídico o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico, entendemos por incidência. (...)

Assim, incidindo o conceito da norma (hipótese normativa) sobre o conceito do fato (enunciação do suporte fático), da co-incidência de ambos, surge, então, o fato jurídico. Subsunção é, pois, a parte da incidência que efetua a operação lógica entre estes conceitos; incidência, a globalização deste fenômeno que aproxima, demarca, liga e vincula conceitos; produzindo, como resultado, o fato

¹¹⁶ Aulas de Lógica Jurídica e de Direito Tributário III na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2009 e 2010.

¹¹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1996, p. 55-56.

juridicizado.”

É sob este ângulo que pensamos não se dar a incidência de forma automática e infalível, pois o “evento” e o “fato”, em si, não são capazes de traduzir a norma jurídica, sem que haja a necessária formalização do fato em linguagem no antecedente de uma norma individual e concreta, admitida e prevista pelo Direito Positivo.

É essencial dizer, outrossim, que, para que haja a incidência da norma jurídica tributária, todos os elementos de sua hipótese devem se coadunar com o fato jurídico tributário ocorrido no contexto social.

É preciso, pois, que este fato ocorrido no âmbito material, vertido em norma individual e concreta, seja, rigorosamente, idêntico àquele previsto na norma geral e abstrata. Do contrário, inexistente incidência e, por conseguinte, obrigação tributária.

Isso porque, corolário do princípio da legalidade que vimos acima, está o da *tipicidade*, cuja finalidade é evitar a tributação suportada num conceito geral da norma jurídica tributária.

Na regra matriz de incidência tributária deve constar tipologia que exprima uma escolha do legislador, bem determinada no campo das possibilidades de tributação definidas pela Constituição Federal:

“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento jurídico há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação jurídica obrigacional. Esse *plus* caracteriza-se pela *tipicidade tributária*, que alguns autores toma como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”¹¹⁸

Não só a norma geral e abstrata deve ser completa, como também o fato

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 166-167.

jurídico tributário; uma vez formalizado em norma individual e concreta, deve guardar perfeita relação de subsunção.

Sem que haja a conexão do retrato fiel daquilo que é previsto na regra matriz de incidência tributária geral e abstrata com o que é formalizado na norma individual e concreta, não se opera a tipificação legal por meio da incidência. Por essa razão, a tipicidade tributária atua e é importantíssima na conformação da incidência da norma jurídica tributária.

Assim como no Direito Penal, que também é um ramo do Direito Público, *fato típico*, para o Direito Tributário, é aquele que se contém perfeitamente na descrição legal, que se subsume inteiramente ao desenho normativo, sem faltar nem sobrar, nem fato nem norma. Ou seja, é preciso que haja uma “*perfeita adequação do fato concreto ao tipo*”¹¹⁹ descrito na norma.

Apenas a título ilustrativo, citamos o exemplo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, cuja hipótese de incidência é materializada pela pessoa que é proprietário de imóvel predial ou territorial *urbano*¹²⁰. Sendo a pessoa proprietária de imóvel *rural*, não será ela, sob o enfoque da regra matriz de incidência tributária, contribuinte do IPTU. Mais do que isso, qualquer norma individual e concreta não poderá registrar a incidência, pois não há adequada subsunção do fato jurídico tributário à norma jurídica de incidência tributária, dada à carência de tipificação.

Em resumo, entendemos que a fenomenologia da incidência tributária é a atuação dinâmica da norma tributária, com a subsunção do fato à norma. Ocorrido o evento no mundo fenomênico e vertido em linguagem, se tornará fato. Se este fato for relevante para o Direito, com a identificação de critérios indicados no antecedente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária) e se for revestido em linguagem competente (linguagem adequada juridicamente) no antecedente da norma individual e concreta (descrição daquele fato), tornar-se-á fato jurídico tributário. Com essa relação de adequação da conduta prevista hipoteticamente ao fato jurídico tributário formalizado da maneira que prevê o Direito, haverá o desencadeamento da relação jurídico-tributária entre um sujeito

¹¹⁹ MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*, Parte Geral. 8.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002, p. 97.

¹²⁰ Art. 156, I, da Constituição Federal de 1988.

ativo e um sujeito passivo, que tem por objeto uma prestação pecuniária a que o primeiro tem o direito de exigir e o segundo tem de, obrigatoriamente, cumprir.

Uma vez formalizada a incidência e, por conseguinte, nascida a obrigação tributária, encontram-se determinados os sujeitos ativo e passivo, além do próprio objeto da prestação.

A obrigação tributária consiste, assim, numa obrigação jurídica de o sujeito passivo pagar o valor quantificado a título de tributo, enquanto que, para o sujeito ativo, não há somente o direito de receber o que lhe é devido, mas, em decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, há o dever de tomar todas as providências necessárias para o efetivo recebimento do referido montante, sob pena de responsabilidade funcional.

Impostas essas balizas referentes ao fenômeno da incidência, passamos a demonstrar como se deve dar a introdução da norma tributária individual e concreta, que formaliza a obrigação tributária. Tudo isso, como estamos alertando, sob o enfoque da Magna Carta e, mais especificamente, sob o manto do primado do devido processo legal.

CAPÍTULO VI – O DEVIDO PROCESSO LEGAL E A NORMA TRIBUTÁRIA INDIVIDUAL E CONCRETA

6.1. Breves considerações sobre a norma individual e concreta formalizada pelo lançamento

Como registramos acima, o fato jurídico tributário, previsto na norma geral de incidência tributária e devidamente descrito na norma individual e concreta é que formalizará a incidência tributária e, conseqüentemente, a relação de cumprimento da obrigação dela decorrente.

Ainda fica a questão: qual é o veículo formal da norma individual e concreta que faz perpetrar a obrigação tributária? Acreditamos que seja o lançamento, que formaliza a referida norma e constitui definitivamente o crédito tributário. Mas qual tipo de lançamento? Essa questão é intrincada, porém cremos que, como adiante é consignado, o primado do devido processo legal possui fator decisivo nessa resposta.

É sabido e ressabido que a norma individual e concreta vem gerando discussões na doutrina, especialmente quanto à pessoa competente e o veículo capaz de dar a qualidade que essa norma merece.

Partindo-se do Código Tributário Nacional, verificamos 3 (três) modalidades de “lançamento”: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

Essa divisão, que é procedimental, não é de muita valia para o desfecho de nossa conclusão, uma vez que retratamos o “lançamento” como instrumento de formalização da norma individual e concreta.

A problemática, na verdade, se instaura quanto à capacidade de o sujeito passivo realizar ou não o lançamento, comumente chamado de “autolancamento” ou “lançamento por homologação” e, paralelamente, se em realidade é o sujeito ativo que deve permear esse ato de construção normativa.

Por outro giro verbal, se o sujeito passivo, por meio de sua linguagem escritural ou de apresentação de declaração informativa de suas apurações tributárias à Administração Pública, é ente autorizado e capaz de compor a norma individual e concreta de incidência tributária, tornando irrelevante o ato praticado pelo sujeito ativo, salvo se houver necessidade de retificação à composição anteriormente por ele formalizada.

Essa percepção é assaz fundamental, pois, consentir que o sujeito passivo possa criar a própria norma tributária individual e concreta, sem que haja a intervenção do sujeito passivo, significa dizer que, em caso de descumprimento da obrigação, o Estado está autorizado a exigir judicialmente o seu cumprimento.

Antes de expor nossas convicções quanto ao devido processo legal, entendemos ser imprescindível destacar a posição da doutrina tradicional, a qual leva em conta, principalmente, as disposições do Código Tributário Nacional para indicar que o sujeito capaz de emitir a norma individual e concreta correspondente ao “lançamento”, direto ou de ofício, é o sujeito ativo.

6.2. Posição da doutrina tradicional sobre o “lançamento”

O art. 142, do Código Tributário Nacional, coloca em relevo a principal¹²¹ prescrição positiva de lançamento, da qual parte a doutrina tradicional para qualificá-lo:

“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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

¹²¹ São várias as disposições legais do Código Tributário Nacional estudadas pelos autores, principalmente os arts. 142, 149, 150 e 156.

A primeira vertente da doutrina qualifica o “lançamento” como procedimento, que possui caráter declaratório.

O Prof. Ruy Barbosa Nogueira revela que o lançamento é “*um procedimento administrativo declaratório*”,¹²² por meio do qual a Administração irá: **(a)** verificar o nascimento da obrigação tributária, confrontado o fato ocorrido à norma; **(b)** determinar a matéria tributável (sobre o quê irá exigir o tributo – base de cálculo ou base imponible); **(c)** calcular o montante do tributo devido; **(d)** identificar o sujeito passivo; e, sendo o caso, **(e)** propor a aplicação da penalidade cabível.

Sob o ponto de vista do referido mestre, o lançamento é um “procedimento”¹²³, porque se executa mediante diversas formalidades realizadas pelo sujeito ativo para consecução da obrigação tributária.

Nesse ponto, aliás, do procedimento, o Prof. Edvaldo Brito¹²⁴ se inclina para o mesmo sentido da acepção “lançamento”, quando o qualifica conforme segue:

“(...) uma “sucessão de ‘formalidades’ (atos jurídicos, prazos, mera execução de material de tarefas burocráticas) que objetiva constituir o crédito tributário, isto é, investigar todas as circunstâncias que envolvem a identificação do dever jurídico de pagar um tributo: desde a verificação da ocorrência do fato tributável, até o quanto a pagar, passando pela individualização do sujeito obrigado.”

O Prof. Walter Barbosa Corrêa¹²⁵, da mesma forma, sobreleva o “lançamento” como sendo um procedimento, cuja formalização deve de verificar pelo sujeito ativo. Confira-se nas palavras do Professor:

¹²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1987, p. 241.

¹²³ “Procedimento administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento cumpre que haja uma seqüência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria.” O professor ainda esclarece que procedimento administrativo não se confunde com ato complexo, em que “vontades” provenientes de diversos órgãos consorciavam-se em um ato único. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996, p. 269-270).

¹²⁴ BRITO, Edvaldo. *Lançamento*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Vol. 42, 1987, p. 187.

¹²⁵ CORRÊA, Walter Barbosa. *Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo*. São Paulo: Revista de Direito Tributário Vol. 1, p. 35-36; 40.

“O lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integram o todo, objetivando criar o crédito tributário (...). O procedimento, como movimento que visa a atingir o ato jurídico do lançamento, tem de obedecer, passo a passo, seu normal desenvolvimento (...) a Administração deve trilhar a seqüência natural do procedimento, respeitando, assim, a prévia e regular informação sobre matéria de fato prestada pelo sujeito passivo ou terceiro... Pode, por isso, o sujeito passivo pleitear a anulação do lançamento, sempre que não for respeitada a ordem procedimental, quer em razão da inversão da seqüência preceituada, quer pela omissão de qualquer dos atos preparatórios.”

Tais autores são endossados pelo Professor Américo Lourenço Masset Lacombe, quem indica, em complemento, que esse procedimento administrativo decorre de “*atividade vinculada da autoridade fazendária*”¹²⁶, ou seja, deve ser exercido, rigorosamente, dentro dos limites impostos pela lei, sem qualquer possibilidade de discricionariedade por parte do sujeito ativo.

O Prof. Ruy Barbosa Nogueira, ainda sobre o lançamento, explica que este procedimento formaliza o crédito tributário, dando-lhe liquidez e certeza, tornando-o oponível ao sujeito passivo e exigível. Ao mesmo tempo, afirma que o lançamento é declaratório porque se reporta a elementos constitutivos do crédito tributário que lhes são anteriores, quais sejam: a hipótese de incidência e o fato concreto que a esta se subsume. Nas palavras do referido mestre, “o lançamento, pois, dá a forma, mas não cria a matéria”¹²⁷.

Assim, na concepção dos ilustres professores, o lançamento é procedimento de extrema importância, por formalizar o crédito tributário, requisito prévio e necessário para a exigência administrativa e, posteriormente, à cobrança judicial.

Como a ideia é de procedimento, de natureza declaratória e mediante atividade vinculada da Administração Pública, os referidos mestres afastam a possibilidade de o próprio sujeito passivo criar o “lançamento”, como no chamado “autolancamento”. Para eles o lançamento deve ser direto, de ofício.

O Prof. José Souto Maior Borges¹²⁸, de outro lado, consigna que o “lançamento” pode ser verificado ora como procedimento, ora como norma,

¹²⁶ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Obrigação Tributária*. 2.ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1996, p. 93.

¹²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 244.

¹²⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1981 (impresso em 1999).

segundos os ditames do Código Tributário Nacional:

“Deve-se distinguir, no lançamento, o ato ou procedimento de criação normativa, ato e procedimento pelos quais é posta numa norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico, e (b) a própria norma instituída por esse ato ou procedimento. O termo significa não só um ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento. O termo significa não só um ato ou procedimento determinado, mas também o produto jurídico desse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse procedimento. Essa consequência é atribuída pelo ordenamento jurídico tributário, particularmente o art. 142 do CTN, norma de graduação superior ao lançamento, considerado como suporte jurídico. A produção de efeitos jurídicos pelo lançamento consiste, pois, numa norma ou em normas criadas de acordo com o respectivo procedimento administrativo.”

Constatamos que o suso mencionado mestre coloca o lançamento como ato administrativo, mas não despreza a característica de procedimento, ao afirmar ser a partir dele que se forma a norma individual e concreta de incidência tributária.

Ainda em complemento, assenta ele, o mencionado mestre, que o “autolancamento” é incapaz, de por si só compreender essa norma de concretude tributária, mesmo levando-se em conta a existência do lançamento por homologação, o qual considera um procedimento do sujeito ativo. Vejamos:

“Em termos de Direito Positivo brasileiro, o conceito de “autolancamento” não tem aplicabilidade, porque o lançamento é sempre ato privativo da autoridade administrativa (CTN, 142, *caput*), inclusive os casos de lançamento por homologação (CTN, art 150, *caput*), que substituem, no regime da lei brasileira, o mal-denominado “autolancamento”¹²⁹.

O Prof. Alberto Pinheiro Xavier¹³⁰, por sua vez, registra que o “lançamento” decorre de um ato administrativo, no sentido estrito da concepção, o qual é praticado pelo sujeito ativo, afastando a conjectura de que o lançamento por homologação ou

¹²⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1981 (impresso em 1999).

¹³⁰ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento, Teoria do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, p. 86.

“autolançamento” possa ter os mesmos efeitos. São suas as palavras:

“Ora, no lançamento por homologação não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, ato esse insuscetível de homologação, ao menos à luz do conceito técnico-jurídico deste instituto.

Ainda que se entenda que a homologação se refere ao pagamento (e não ao lançamento), a verdade é que uma *homologação expressa* não constitui em si mesmo um lançamento em sentido técnico, pois este consiste numa exigência de prestação tributária, enquanto da constatação da legalidade de um pagamento prévio não resulta por definição exigência alguma.

(...)

Por sua vez, também consideramos ficciosa a imagem de uma “homologação tácita”, que atribui ao silêncio da administração, transcorrido o quinquênio legal, os mesmos efeitos da chamada homologação expressa.”

E, mais adiante, complementa:

“Em conclusão do que se expôs verifica-se que nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”: não há lançamento no ‘auto-lançamento’ pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe ato administrativo; não há lançamento na ‘homologação expressa’, pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na ‘homologação tácita’, que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.”¹³¹

Nota-se que o referido mestre indica que o lançamento é aquele feito pelo sujeito ativo, por meio de ato administrativo, e que não só o lançamento por homologação, como as figuras da homologação tácita e expressa, não podem substituí-lo. Sobreleva, pois, a necessidade do ato administrativo direto, de ofício, como forma, essencial e preponderante, de lançamento tributário.

São inúmeras e variadas as posições doutrinárias acerca do “lançamento”; não é nossa pretensão esgotá-las. Como visto acima, os mestres divergem se o

¹³¹ Ibid., p. 90.

“lançamento” é ato, procedimento ou ambos.

O ponto de intersecção entre eles, entretanto, é quanto à natureza declaratória do “lançamento” e à necessidade de ele ser feito pelo sujeito ativo, diretamente, de ofício.

Nesse tópico, apenas procuramos suscitar e consignar a opinião da doutrina por nós tida como tradicional. Tentaremos, mais adiante, colocar nossa posição, que, como estamos insistindo deveras, deve partir da Constituição Federal de 1988 e sobre os contornos da ordem emanada do princípio do devido processo legal.

6.3. O devido processo legal e a norma tributária individual e concreta

6.3.1. Breves colocações sobre a aplicação do devido processo legal

Estamos pisando e repisando em dizer que a Constituição Federal é fonte suprema para o exegeta na análise do direito positivo. Como dissemos outrora, há garantias constitucionais fundamentais do contribuinte que devem, necessariamente, ser respeitadas, especialmente pelo Estado. Nesses pontos, o devido processo legal se mostra como pilar decisivo.

Nossa intenção é demonstrar que, sob o prisma desse cânone, qualquer norma infraconstitucional que tenha como objetivo tratar do “lançamento”, como forma de exigência do “tributo”, deve respeitar o devido processo legal.

Apesar de sustentarmos tal ponto de vista, reconhecemos que, em certas situações, o pagamento do tributo se dá de forma simples, sem sujeição, a princípio, do devido processo legal. É o caso, por exemplo, do pagamento de taxas, na qual o serviço é prestado instantaneamente e o pagamento é feito de imediato. Mais do que isso, o valor devido a título de “tributo” é, invariavelmente, recolhido pelos cofres públicos voluntariamente, como forma de cumprimento da lei.

Seja num ou noutro caso, é incontestável a desnecessidade de respeito ao devido processo legal porque, em última análise, o sujeito passivo está cumprindo a lei e o Estado, na forma de sujeito ativo, por outro lado, está satisfeito com a conduta dele.

O Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³² faz essa ressalva essencial para delinear a aplicação do devido processo legal:

“É necessário que um agente da Administração pratique atos de individualização da norma (ato administrativo de aplicação da lei), subsumindo o fato à norma, determinando os contribuintes e quantificando o que devem pagar, isto é, fixando quanto é devido por cada uma a título de tributo (o crédito tributário), quando, como, onde e a quem pagar. Nem todos os tributos, porém, exigem cálculos. As taxas, por exemplo, quase sempre são tabeladas: pela concessão de passaporte, taxa de expediente de 20,00 (vinte reais). Além disso, a maioria dos impostos é recolhida pelos próprios contribuintes, por expressa determinação de lei.”

Dessa fundamental advertência feita pelo mencionado mestre mineiro, queremos salientar não negarmos que o sujeito passivo possa recolher valores a título de tributo voluntariamente, sem a incidência do primado do devido processo legal. Essa é, aliás, a ideia máxima do Direito, que todos cumpram à Constituição Federal, à lei, enfim, todas as normas oriundas do ordenamento jurídico.

Entretanto, se o Estado, na forma de sujeito ativo, de alguma forma, se mostrar insatisfeito com as condutas praticadas pelo sujeito passivo quanto ao pagamento ou não de valor a título de tributo, ele deve, necessariamente, obedecer ao devido processo legal, sem o qual não poderá exigir e tampouco cobrar forçosamente, por via do Poder Judiciário, aquilo que entende devido.

O devido processo legal é, assim, ordem suprema que deve ser obedecida sempre que o sujeito ativo da obrigação tributária estiver, de alguma maneira, em desacordo com a conduta do sujeito ativo no cumprimento dela.

Imposto esse aviso de suma essencialidade, passamos agora a demonstrar que, sem obediência ao devido processo legal, não há qualquer possibilidade de o

¹³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: 9.ed. Editora Forense, 2008, p. 750-751. Grifou-se.

Estado, na figura do sujeito ativo da obrigação tributária, exigir quantia a título de tributo do sujeito passivo.

6.3.2. O devido processo legal e o direito à propriedade

Já assentamos acima que o direito ao devido processo legal, previsto expressamente na Magna Carta, visa tutelar 3 (três) ícones basilares de direito do povo brasileiro: vida, liberdade ou propriedade.

O direito à propriedade também é garantia fundamental que está positivado no seio da Constituição Federal¹³³. Tal como o devido processo legal, é cláusula pétrea, não podendo ser alterada por emenda à Carta Magna.

Segundo o aspecto geral desse princípio, o qual é muito utilizado e também positivado no Direito Civil¹³⁴, o direito de propriedade é aquele que garante o exercício do uso e gozo, de usufruir e de dispor de um determinado bem, e de reavê-lo, de quem quer que injustamente o esteja possuindo.

Esse direito também está direcionado à função social da propriedade^{135 136}, inclusive com repercussão no Direito Tributário¹³⁷. Mas o princípio de direito à propriedade é mais amplo e o que nos interessa é vinculá-lo ao “tributo”.

No breve histórico sobre “tributo”, verificamos que este já foi usado como forma de tolher esses bens essenciais da subsistência humana. Colocamos também que o “tributo” foi utilizado como expressão máxima de poder.

Entre esses dados ilustrativos, ressaltamos, no Estado Democrático de Direito, como é o nosso, a supremacia da Constituição Federal e toda a atribuição

¹³³ “É garantido o direito de propriedade” (art. 5º, XXII da CF).

¹³⁴ Código Civil (Lei 10.406/2002) – Artigos 1225 e seguintes.

¹³⁵ “A propriedade urbana cumpre a função social quando obedece às diretrizes fundamentais de ordenação da cidade fixadas no plano diretor” (art. 182, §2º da CF).

¹³⁶ “A lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” (art. 5º, XXIV da CF).

“As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.” (art. 182, §3º da CF).

¹³⁷ Um traço em comum entre o IPTU e o ITR é que ambos incidem sobre a propriedade e podem incidir de forma progressiva sobre ela, em caso de descumprimento da função social.

estatal dela decorrente. Justamente por isso, registramos que a competência tributária não distribui poder, mas sim autoriza que os entes estatais instituem os “tributos” por ela designados, delineados e limitados.

Para que não haja um desequilíbrio entre a atribuição estatal e o povo, existem as garantias fundamentais, categoria na qual está inserido o devido processo que, dentre outros, tutela a propriedade.

A norma de incidência tributária prevê uma relação jurídica entre sujeito ativo e passivo, na qual há um objeto, o qual, em linhas gerais, se define no pagamento de uma prestação pecuniária. Por outras palavras, o Estado possui o direito constitucional de se apoderar de uma parcela do patrimônio daquele que fizer parte da relação jurídica tributária. O Prof. Geraldo Ataliba¹³⁸ traduz essa relação geral de entrega de dinheiro ao Estado como parcela de propriedade, *verbis*:

“Da mesma forma que a lei nos atribui a propriedade da nossa casa, da nossa roupa e de outros bens (havidos a títulos diversos) atribui ao estado crédito sobre parcela da nossa riqueza (parcela, esta que, a partir desta atribuição, é débito nosso), como atribui ao estado outras coisas além da nossa riqueza: bens naturais, poderes, competências, direitos.

(...)

A finalidade última almejada pela Lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos.”

Constatamos, desse modo, que a exigência de valor de “tributo” está intimamente ligada ao direito à propriedade, haja vista que o Estado, ainda que mediante Lei, se apodera de parte do patrimônio daquele que faz parte da relação jurídica tributária, seja ela qual for, para poder prover os ideais e objetivos que a própria Constituição Federal delimitou.

Vemos que o direito à propriedade se revela, no Direito Tributário, como forma de limite estatal ao exercício da exigência de quantia a título de tributo, pois esse bem, que também se afigura como direito fundamental pela Constituição Federal, deve ser preservado.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. 8.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 28-29.

Estando o valor a título de tributo, como de fato está, atrelado e vinculado, inexoravelmente, ao direito de propriedade, é certo que, para que o Estado possa cumprir o seu papel de exigir essa parcela do patrimônio de qualquer contribuinte, deve ele obedecer, indispensavelmente, aos comandos do devido processo legal.

Estamos convencidos, dessa maneira, de que o direito à propriedade está inserido dentro do âmbito da exigência tributária e, por isso, a tutela do devido processo legal é direta e obrigatória pelo Estado.

Fincado esse pressuposto de aplicação do devido processo legal, vamos balizar de que forma esse verdadeiro pilar de sustentação deve ser aplicado no âmbito de entendimento da formação da norma tributária, individual e concreta, que torna exigível o valor devido a título de tributo pelos contribuintes.

6.3.3. Garantia de direito ao processo administrativo, à ampla defesa e ao contraditório (acepção processual do devido processo legal)

Foi insistentemente consignado acima que o devido processo legal é garantia fundamental que tutela o direito à propriedade. Esse direito à propriedade está intimamente ligado à possibilidade de exigência tributária pelo Estado.

Salientamos, da mesma forma, que o devido processo legal, na acepção formal ou processual do conceito, assoalha tal primado, o qual deve ser observado tanto no processo administrativo como no judicial. É essa, inclusive, a indicação do Prof. Paulo de Barros Carvalho¹³⁹:

“O postulado do devido processo legal, que anima a composição de litígios promovida pelo Judiciário, e que garante ampla liberdade às partes para exhibir o teor de juridicidade e o fundamento da justiça das pretensões articuladas em Juízo, se aplica com assomos de princípio capital também aos procedimentos administrativos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 161.

manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo.”

Isso porque, como se verifica, a Carta Política determinou a paridade de aplicação desses cânones processuais no julgamento de embates submetidos ao julgamento da Administração Pública e do Poder Judiciário. O Prof. Ives Gandra da Silva Martins, ao tratar dessa equiparação, registra o seguinte¹⁴⁰:

“O principal deles é que a “ampla defesa”, o “contraditório”, os “meios e os recursos a ele inerentes”, são pertinentes não só no processo judicial, mas ao processo administrativo. Admitir que, no Judiciário, o “duplo grau de jurisdição” assegura tais garantias constitucionais e no “processo administrativo” não, é, à evidência, utilizar-se de dois pesos e duas medidas, para dizer que adjetivo “ampla” tem dois significados: um na esfera judicial, outro na esfera administrativa e que aquilo que o constituinte pretendeu assegurar em igualdade de condições, deve ser interpretado de forma oposta ao desiderato supremo, privilegiando apenas o Estado, os governos, os detentores do Poder e não a sociedade!”

Como se atesta, por meio dessa equiparação do direito ao devido processo legal, a Constituição Federal de 1988 também inseriu direitos como o de petição, da ampla defesa, do contraditório, e do duplo grau de jurisdição nos dois tipos de processo. Os Profs. Eduardo Domingos Bottallo e Roque Antonio Carrazza são enfáticos ao destacar o dever de obediência ao devido processo legal:

“Estamos percebendo, pois, que *o direito à ampla defesa traz atrelado o direito ao devido processo legal* (art 5º, LIV, da CF). Ambos são inseparáveis, de modo que vulnerar um, equivale a ferir de morte o outro.

(...)

Queremos deixar salientado, ainda, que, *em todo e qualquer processo administrativo de que possa resultar um dano jurídico, uma restrição ou um sacrifício de direito, deve ser proporcionada, ao contribuinte, a possibilidade de defesa eficaz.*”¹⁴¹

¹⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 1999, p. 85.

¹⁴¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n. 80, 2002, p. 98. Os grifos constam no original.

Como notamos, procurou, a Carta Magna, salvaguardar os primados mínimos para fruição dos direitos individuais, inerentes a todos os cidadãos, de se defenderem plenamente em qualquer situação, inclusive naquelas inerentes à exigência tributária.

É evidente que se o direito ao devido processo legal contido na Carta Política – *que é de eficácia plena*¹⁴² – garante a ampla defesa, o contraditório, e o duplo grau de jurisdição, tanto na seara Administrativa quanto na Judicial, desautorizado está o legislador ordinário a promover qualquer espécie de restrição que vilipendie tais primados.

Quer dizer, a Constituição Federal de 1988 maculou com o vício de inconstitucionalidade quaisquer normas infraconstitucionais que, de alguma forma, barrem o exercício de tais primados, que encontram base no princípio do devido processo legal.

Partindo desses pontos, cremos que, qualquer interpretação de textos legais infraconstitucionais, incluído aí o Código Tributário Nacional – CTN, não pode caracterizar o ato-norma de “lançamento”, sem que ele dê ensejo à garantia ao devido processo legal, isto é, à possibilidade de processo administrativo com ampla defesa e contraditório.

Esse é um dos pontos fulcrais de nosso trabalho: o devido processo legal determina que o lançamento permita a fruição da possibilidade de ocorrência do processo administrativo, sem o qual não haverá presunção de legalidade da exigência forçada e judicial de valor a título de tributo.

Deveras, a garantia do devido processo legal é suprema e é por ela que devemos nos guiar ao resolver a questão do lançamento. A regulação dessa matéria foi indicada pela Carta Magna pelo veículo lei complementar, como é o Código Tributário Nacional, recepcionado que foi com essa natureza pela própria Constituição Federal de 1988. E ele, bem ou mal, o fez.

Ao interpretar o CTN, no entanto, é preciso refletir a Constituição Federal, pois ela, de forma expressa, deixou claro que o devido processo legal norteia o

¹⁴² Possuem aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação. Cf. SILVA, José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 1.ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1968.

direito à propriedade e, por conseguinte, é garantia insofismável do contribuinte, sempre que estiver sujeito ao pagamento de montante a título de tributo.

Discordamos que o lançamento é procedimento, como retrata o Prof. Hugo de Brito Machado¹⁴³, mas estamos com ele quando afirma que é da norma do devido processo legal que se deve levar a lume a essencialidade da formalização do ato, o qual registra a norma jurídica tributária, individual e concreta, prevista, de forma geral e abstrata, no art. 142, do CTN, como modo de dar ensejo aos primados da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa. Vejamos:

“Estabelece a Constituição Federal que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal. O tributo constitui, indubitavelmente, uma forma de privar o cidadão de seus bens. Por isto é que há de ser instituído mediante lei, e a determinação do valor a ser pago por cada um, em cada caso, se faz mediante um lançamento, com tal entendido, por definição legal “o procedimento 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Temos daí que, para o lançamento ser válido, ele precisa atender ao devido processo legal. Para atender ao referido primado, é mister dar azo à possibilidade de processo administrativo ao contribuinte.

É sob esse prisma, portanto, que entendemos dever a norma jurídica tributária, individual e concreta, necessariamente, advir de ato administrativo, vinculado, emanado pela Administração Pública. E não só da expedição do ato; o sujeito passivo deve ser notificado para ter a possibilidade de apresentar impugnação e, se assim o fizer, dar início ao processo administrativo fiscal.

O Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴⁴ acerta ao dizer sobre a imprescindível necessidade de notificação do sujeito passivo e da possibilidade da instauração do devido processo legal administrativo, como forma de delinear e

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 1.ed., São Paulo: Editora Dialética, 1995, p. 75.

¹⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública. A falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, p. 632-646, 2008, p. 640.

interpretar o conceito de “lançamento”:

“Questão importante é saber quando o lançamento está pronto. Estará pronto desde o momento em que é praticado pelo agente administrativo competente, e será eficaz uma vez comunicado ao contribuinte através de qualquer ato administrativo de intercâmbio procedimental, como, *v.g.*, *uma notificação fiscal de lançamento* ou um *auto de infração* (esses nomes variam, o importante é o conteúdo do lançamento). Se o contribuinte se conforma e não recorre, ou se a própria Administração não atua com regras de revisão *ex officio*, este se torna definitivo na esfera administrativa.”

É nesse diapasão e pautado no primado do devido processo legal que observamos que o ato de lançamento, de fato, com o conteúdo da norma individual e concreta, não pode ser materializado senão pela atividade da Administração Pública.

Realizados os atos de procedimento, que são os de verificação e auditoria, e verificada a ocorrência do fato jurídico tributário, cujo atendimento da obrigação não foi realizado voluntariamente pelo sujeito passivo, a Administração Pública está autorizada a efetuar o lançamento, o direto (ou o de ofício).

Depois da formalização do lançamento, o sujeito passivo deve ser notificado a respeito, podendo impugná-lo quanto à forma e/ou conteúdo, contestando o que a Administração declarou lhe ser devido, iniciando, assim, o contencioso administrativo.

Nesta fase, temos como atividade administrativa uma função atípica do Poder Executivo: a jurisdicional, pois a Administração irá *julgar* a impugnação do contribuinte, atividade típica do Poder Judiciário.

Caso a Administração julgue procedente a impugnação do contribuinte, cancela-se o lançamento, extinguindo-se o crédito tributário correspondente¹⁴⁵. Todavia, mantida a imposição fiscal e não pago o respectivo valor pelo sujeito passivo na data apazada, o valor a título de tributo será inscrito na Dívida Ativa do Estado e, posteriormente, executado judicialmente.

Em todas essas etapas percorridas pela Administração Pública para a

¹⁴⁵ Art. 156, IX, do CTN.

satisfação de seu crédito, existem limites legais que direcionam a atividade administrativa e que representam garantias para o contribuinte. E a grande maioria dessas garantias, senão todas, decorre do princípio fundamental do devido processo legal.

Em resumo, a Administração Pública exerce vários atos desde o nascimento da obrigação tributária até o recebimento do tributo; estes atos são os procedimentos preliminares e não o “lançamento” em si. Sua atividade vai desde a verificação da ocorrência no mundo fenomênico do fato descrito na norma geral e abstrata, passando pela formalização da norma individual e concreta por meio do ato de lançamento, no qual deve respeito à garantia ao devido processo legal na seara administrativa e, somente depois disso, no eventual não cumprimento da obrigação tributária, realiza a inscrição do valor em Dívida Ativa, que enseja a propositura de ação judicial específica para forçar o sujeito passivo a adimplir sua obrigação (a execução fiscal).

Portanto, a partir da Constituição Federal de 1988 e, sobreveste, do primado do devido processo legal, verificamos, de cima para baixo, o ordenamento jurídico, e chegamos à conclusão que as disposições do CTN quanto ao lançamento são compatíveis à Norma Ápice, mas desde que o lançamento seja verificado como ato próprio da Administração Pública, que insere a norma individual e concreta no sistema, ensejando, por meio de notificação, a possibilidade de conformação do processo administrativo, pautado na ampla defesa e no contraditório.

Nesse pormenor da ampla defesa e do contraditório, ressaltamos que, sem proporcionar essas garantias, o devido processo legal deixará de ser verificado e, por via de consequência, o lançamento ficará prejudicado.

O primado da ampla defesa, também inserido como cláusula pétrea, deve ser estritamente observado no processo administrativo. Mencionado princípio, como o próprio nome indica, reflete o direito ao exercício de todo e qualquer meio possível de prova para a consecução da defesa do sujeito passivo. Nesse aspecto, válidas são as palavras da Prof. Fabiana Del Padre Tomé¹⁴⁶:

¹⁴⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 213-214.

“O princípio da ampla defesa, enunciado no art. 5^a, LV, do texto Constitucional, consiste no “direito à adequada resistência às pretensões adversárias”. Além do contraditório, uma de suas implicações é a liberdade da prova, nos termos da qual os meios de prova são ilimitados nem enumerados taxativamente na lei, podendo a parte utilizar qualquer elemento de convicção que entenda cabível. (...)

Processo administrativo sem possibilidade de ampla defesa é nulo.”

Além disso, para que haja ampla defesa no processo administrativo, o ato de lançamento deve ser fundamentado, pois, sem o conteúdo apropriado daquilo que foi formalizado como fato jurídico tributário (antecedente) e a delimitação da obrigação dele decorrente (consequente), o sujeito passivo não tem como empreender defesa completa, dado que partirá de dados inconsistentes.

Já o primado do contraditório, que, da mesma forma, é cláusula imodificável, se verifica no direito de ser ouvido, de resposta, enfim, de contrapor-se, no Direito Tributário, ao lançamento. A Prof. Fabiana Del Padre Tomé¹⁴⁷, em citação a Prof. Odete Medauar, delimita o sentido do primado da ampla defesa:

“O princípio do contraditório, também denominado princípio da audiência bilateral, consiste na prescrição de que ninguém pode ser condenado sem ser ouvido. Esse princípio diz respeito à *oportunidade* de defesa, significando, segundo Odete Medauar, ‘a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios, antes fatos, documentos ou ponto de vista apresentados por outrem.’”

Mais do que expressão do ponto de vista em retórica, observamos que a impugnação e os recursos inerentes ao processo, inclusive em segundo grau, são imprescindíveis à materialização do referido princípio do contraditório.

Ao tratar dos mencionados princípios, da ampla defesa e do contraditório, como corolário do devido processo legal, o Prof. Eduardo Domingos Bottallo¹⁴⁸ aponta as diretrizes primordiais de respeito e essencialidade deles, encerrando em boas linhas o assunto:

¹⁴⁷ Ibid., p. 214.

¹⁴⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, p. 106, 2009, p. 106.

“A identidade principiológica emergente do art. 5º, LV, da CF, autoriza e justifica o recurso a preceitos e instituto de processo judicial para atuarem como elementos integrativos da legislação reguladora do processo administrativo tributário, bem como para colmatar suas eventuais lacunas, tudo no sentido de assegurar o adequado entendimento às garantias do contraditório e da ampla defesa, as quais devem fazer presentes.”

É, pois, de se salientar que sem atendimento à ampla defesa e ao contraditório não existe processo administrativo válido.

Significante registrar que os primados norteadores do processo não se encerram na ampla defesa e no contraditório, pois, dada a equiparação entre o judicial e o administrativo, outros primados devem ser observados, tais como: julgador competente, duração razoável do processo, dentre outros.

De qualquer forma, observamos que, sem isso, sem processo administrativo regular, inexistente o atendimento ao devido processo legal, que, como vimos, é a garantia tutelar primordial não só para a definição de lançamento, como também para determinar a presunção de legalidade do valor exigido pelo Estado antes da inscrição dele na dívida pública.

Antes de adentrar, nesse peculiar aspecto, todavia, cabe-nos dizer também que, sob o prisma substancial ou material do conceito do devido processo legal, urge a necessidade de termos assentado que o lançamento deve partir de ato administrativo exarado pelo Poder Público. É o que nos propomos a fazer.

6.3.4. A norma tributária individual e concreta materializada pelo lançamento (acepção material do devido processo legal)

6.3.4.1. Lançamento – devido processo legal – breves considerações

Enfatizamos, linhas atrás, que o devido processo legal deve orientar os textos legais infraconstitucionais para conformação, sob o ponto de vista constitucional, da norma tributária, individual e concreta, que com ele se coadune.

Depreendemos dessa assertiva, pela análise do texto legal do CTN, ser somente o ato de lançamento, perpetrado pela Administração Pública, notificado ao sujeito passivo, o que conduz à materialização do princípio do devido processo legal, pois ele possibilita a instauração do processo administrativo e com ele da ampla defesa e do contraditório.

Compreendemos, assim, que o lançamento é ato e, por ser administrativo, só pode ser praticado pela Administração Pública, cujo conteúdo formaliza a norma tributária, individual e concreta, que declara o fato jurídico tributário praticado pelo sujeito passivo, caracteriza a relação jurídica e constitui a obrigação tributária.

Não é só o sentido processual do devido processo legal, entretanto, que justifica essa interpretação do sistema jurídico. O viés material do devido processo legal, da mesma forma, justifica a necessidade de o lançamento ser mediante atuação vinculada da Administração Pública, seja pelo corolário da legalidade, seja pelo da isonomia, dentre outros. Oportuno, nesse ângulo, a visão da Prof.^a Lúcia Valle Figueiredo¹⁴⁹:

“Modernamente assim já não é mais, porque, conforme já dissemos,

¹⁴⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 443.

o *due process of law* passa a ter conteúdo também material, e não tão somente formal – quer dizer, passa a ter duplo conteúdo: substancial e formal. Os processualistas da atualidade entendem que está contido no *due process of law* a lei – e assim poderá ser aplicada pelo magistrado – senão agredir, não entrar em confronto, não entrar em testilha, com a Constituição, com seus valores fundamentais.”

Da lição acima, é fulcral realçar que o devido processo legal é princípio que realiza muitos outros, especialmente os que possuem grande valor e são tidos como fundamentais pela Constituição Federal de 1988.

São vários os primados, mas os mais importantes para o desfecho de nosso trabalho são os da legalidade e da isonomia.

O primado da legalidade está inserto em tudo aquilo que a Administração Pública deve obedecer, salvo as restritas hipóteses de discricionariedade. Ainda nessas hipóteses, a legalidade é fator preponderante, sob o aspecto da moralidade, da eficiência, da publicidade e impessoalidade, que são primados diretamente direcionados à Administração Pública.

Assim, tanto na concepção dos atos preparatórios ao lançamento, quanto na própria produção do ato com o conteúdo normativo tributário, individual e concreto, a legalidade aparecerá como corolário do devido processo legal.

De outro lado, a isonomia, da mesma forma, é preceito fundamental de nossa Magna Carta, que dita a igualdade mediante a equiparação das desigualdades dos contribuintes.

Sob o ponto de vista do devido processo legal, a isonomia toma efeitos de perpetração de valor excelso, haja vista que nenhum contribuinte pode ser colocado numa situação de diferença ou de exclusão de garantia, mesmo estando em condição de igualdade com outro e, por vezes, sendo mais afeito à lei do que aquele.

Sob os entornos do devido processo legal, em seu sentido material, como forma de perpetração da legalidade e da isonomia, também nos colocamos a justificar a necessidade de o ato de lançamento ser aquele feito de maneira direta pela Administração Pública.

6.3.4.2. Lançamento – devido processo legal – legalidade

É cediço que a própria Constituição Federal impõe o dever legal de a Administração Pública investigar, quando retrata que ela deve obedecer à legalidade e à moralidade, dentre os demais primados estancados no art. 37, da Constituição Federal.

Da mesma forma que a Magna Carta concedeu garantias individuais, ela municiou o Estado, na figura de Administração Pública, como ente que tem o dever, frise-se, dever, de atender à lei, de verificar, de fiscalizar, sobre todos os aspectos de sua atuação. Em relação ao Direito Tributário não é diferente.

Isso porque o Estado objetiva a arrecadação, como forma de subsidiar as ações previstas constitucionalmente em todos os setores da sociedade. E ele, Estado, não pode contar somente com o fiel cumprimento da lei pelo contribuinte. Assim, a Administração Pública, de cada um dos entes estatais, deve exercer atividade fiscalizatória para verificação do fenômeno tributário e o cumprimento das obrigações para, se for o caso, formalizar o ato de lançamento. Sob este prisma, o Prof. James Marins¹⁵⁰ resume o pensamento:

“O comando constitucional é claro ao prever a possibilidade da presença estatal, aferindo elementos necessários à verificação da incidência tributária, dando fulcro constitucional à ideia de efetividade na arrecadação. Porém desde logo, nota-se que as prerrogativas do Fisco para se imiscuir no patrimônio, nos rendimentos e nas atividades econômicas dos contribuintes subordinam-se à lei, que deve ter no mínimo a aptidão para assegurar a eficácia dos direitos individuais dos sujeitos à fiscalização.”

Bem se vê a proposta de equilíbrio que esta contida no texto da Constituição Federal e foi assentado pelo mencionado mestre. Se de um lado a Administração Pública possui o dever de fiscalizar, de outro precisa se atentar para as garantias fundamentais previstas na Carta Política.

Pois bem. Dissemos que o lançamento é ato, cujo conteúdo inclui uma norma

¹⁵⁰ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 209.

tributária, individual e concreta. Apesar disso, não desprezamos o fato de que, para formulação desse ato, a Administração Pública pratica vários outros antes, que fazem parte do procedimento preparatório visando à expedição do lançamento.

Estes atos preparatórios revelam um procedimento de fiscalização e este deve ser seguido mediante a observação da Lei. Como é procedimento, a inserção do primado da legalidade se verifica pelo cumprimento do devido processo legal material, no qual não há margem para que a Administração deixe de seguir os ditames previamente previstos na lei.

É por isso que, ao investigar, a Administração Pública exerce uma atribuição inquisitória, uma vez que detém o poder-dever de verificar os livros fiscais e contábeis do contribuinte, intimando-o para prestar esclarecimentos. Deve ela também cientificar o contribuinte, como corolário do primado da publicidade, não só para iniciar a fiscalização, como também para colocá-lo numa situação de integração com a auditora que está sendo verificada. Demais disso, deve a Administração Pública dar acesso aos documentos e aos expedientes administrativos que se forma, inclusive com a participação de advogado. Deve, outrossim, guiar-se pelo formalismo moderado e sempre se colocando, na edição de seus atos, de maneira fundamentada, a fim de buscar a verdade material sobre os fatos, notadamente aqueles que importam para o ordenamento jurídico.

Posicionando-se por esse ângulo, o da fiscalização, verificamos que os atos de inspeção fiscal, que conformam um procedimento, subsumem a lei e a Constituição Federal, perfazendo a ordem expelida pelo devido processo legal material.

Essencial salientar que, ao auditar o contribuinte, a Administração Pública verifica, antes de tudo, o cumprimento da norma tributária, geral e abstrata. Quer dizer, verifica a apuração do contribuinte, aí incluída aquela anteriormente declarada, como forma de realização de dever instrumental¹⁵¹, na qual, em última

¹⁵¹ Concordamos com o Prof. Paulo de Barros Carvalho, que distingue “obrigação tributária” de “dever instrumental”, este último prescrito no texto legal do CTN (art. 113) como “obrigação acessória”: “Nossa preferência recai, por isso, na expressão deveres instrumentais. Deveres, com intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentos formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução de seus desígnios tributários”. (In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 304).

análise, denota as diretrizes do fato jurídico tributário em concreto.

Tudo porque, uma vez detectado o descumprimento da norma geral e abstrata, a Administração Pública tem o dever de realizar o ato de lançamento, por meio do qual deverá ser formalizado o fato jurídico tributário, a relação existente entre as partes e a definição do objeto: o pagamento de determinada quantia a título de tributo. Quando perfaz esse ato, a Administração Pública também cumpre o devido processo legal sob o prisma da legalidade.

O ato formalizado pela Administração deve seguir o primado da legalidade, uma vez que, sob o prisma da norma geral e abstrata contida na lei, realiza em ato, verificado em linguagem competente, o fato jurídico tributário e o extrato da incidência do fato à norma, conformando-a, pelo modal obrigatório, na relação jurídica na qual o sujeito ativo tem o direito de exigir e o sujeito passivo o dever de cumprir a obrigação tributária.

Esse trabalho de percepção do direito posto e de conformação, aplicação, da tipicidade tributária, que resulta no ato, cujo conteúdo revela a norma tributária, individual e concreta, retrata a obediência da legalidade como fonte de concretude do devido processo legal.

E é, da mesma forma, na necessidade de notificar, num momento posterior ou concomitante, o contribuinte, nos termos da Lei, para que ele pague ou se defenda, que vemos, principalmente, o delinear do devido processo legal, vez que lhe é dada a possibilidade de fazer nascer o processo administrativo.

Portanto, acreditamos que é o devido processo legal que norteia o primado da legalidade na construção do ato de lançamento, tanto na orientação dos atos preparatórios e de cumprimento da norma geral e abstrata, voluntariamente pelo contribuinte, como na atividade de verificação do fato jurídico tributário e de sua formalização propriamente dita, até a notificação válida do sujeito passivo, primordial para desencadear a garantia de possibilidade do processo.

6.3.4.3. Lançamento – devido processo legal – isonomia

Do mesmo modo que o devido processo legal orienta o primado da legalidade no que tange à produção da norma tributária individual e concreta, pelo ato de lançamento dirige a aplicação do princípio isonomia.

A isonomia registra a possibilidade de adoção de procedimento distinto aos contribuintes, pautado na máxima de que a desigualdade é aplicada aos desiguais na exata medida de suas desigualdades.

Se o ato de lançamento de ofício, sob o manto das diretrizes constitucionais, for considerado como único meio para realização da norma, individual e concreta, todos os contribuintes terão tratamento igual e, por conseguinte, estar-se-á obedecendo aos ditames da isonomia, já que o devido processo legal não será excluído de ninguém.

Entrementes, na hipótese de considerarmos a possibilidade de efeitos iguais, como fonte de formalização da norma tributária, individual e concreta, ao lançamento de ofício e àquele realizado pela declaração entregue à Administração Pública, haverá quebra na isonomia, sob a égide do primado do devido processo legal.

É que a observância do princípio da isonomia demanda obediência a três pressupostos, conforme pontua o Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁵²: (i) elemento tomado como fator de *discrímen*, (ii) correlação lógica, e (iii) consonância da discriminação com valores constitucionais.

Com efeito, toda vez que o legislador ou o aplicador do direito entender por bem tratar de forma diferenciada duas pessoas, deve utilizar o fator de *discrímen* que permita a separação de determinado grupo, e não a segregação de apenas um ou de certos grupos de indivíduos. O que se pretende é evitar a perseguição ou o benefício isolado de um indivíduo.

Por essa razão, a lei deve ser “geral e abstrata”. Geral, porque obriga a todos;

¹⁵² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 21.

abstrata, porque não considera casos singulares, mas apenas gêneros de fatos.

Não temos dúvida, nesse pormenor, que o CTN é norma geral e abstrata. O problema aqui reside na interpretação dada pelos aplicadores do direito, que vêm colocando o lançamento de ofício e aquele realizado pela declaração entregue à Administração Pública no mesmo patamar de natureza jurídica, de consequências, mas com diferentes garantias aos contribuintes.

Com efeito, os contribuintes que fizeram sua declaração de forma perfeita, considerando os ditames da norma tributária, geral e abstrata, têm que torcer para a malha fina eletrônica da Administração Pública reconhecer as informações contidas quanto às hipóteses de extinção do crédito tributário ou de suspensão da exigibilidade nelas informadas.

Quer dizer, a Administração Pública, de maneira unilateral, sem revisar a documentação fiscal do contribuinte, cruza as informações declaradas com dados bancários e, se dessa fiscalização eletrônica não sobrevier conhecimento de extinção do crédito tributário ou de suspensão da exigibilidade, os valores noticiados a título de tributo são inscritos em Dívida Ativa e, posteriormente, objeto de execução fiscal forçada.

Como se nota, a equiparação da natureza de ato, com conteúdo de norma individual e concreta, à declaração do contribuinte, significa que, uma vez não reconhecida alguma forma de extinção do crédito tributário ou de suspensão da exigibilidade do montante noticiado como devido a título de tributo, haverá inexistência de ato administrativo de lançamento (direto), inexistência de notificação, supressão do direito ao processo administrativo, com direito à ampla defesa e ao contraditório, além da falta de exteriorização da norma dizendo que a obrigação deixou de ser cumprida.

É bem verdade que os contribuintes que sonegarem informações, interpretarem a norma tributária, geral e abstrata, de forma diferente, estarão sob a mesma orientação da Administração Pública, de recebimento de informações via declaração e análise unilateral de verificação do cumprimento da “obrigação tributária”.

Por outro lado, supomos que esses mesmos contribuintes, sonegadores de informações ou optantes por uma interpretação diferente do direito posto,

submetidos a esse regime decorrente da ideia de lançamento via declaração, passam pela malha fina eletrônica da Administração Pública, mas são submetidos à fiscalização física, sendo que dela decorre o lançamento de ofício.

Da mesma forma, pensemos nos contribuintes que seguiram a norma tributária, geral e abstrata, à risca, informando tudo corretamente em sua declaração, porém, no exame da malha fina eletrônica, não tiveram reconhecimento da extinção do crédito tributário.

Nessa situação, os contribuintes que sofreram a fiscalização e tiveram o ato administrativo de lançamento formalizado, terão direito ao devido processo legal e a todos os consectários daí decorrentes, firmados acima, como direito ao processo, com as garantias da ampla defesa e do contraditório, notificação, informação de não cumprimento da obrigação tributária com abertura de prazo para recolhimento, etc..

Sob este ângulo, e não obstante reconhecermos que o ato de lançamento direto implica, no mais das vezes, imposição de multa¹⁵³, acreditamos que há diferenciação na limitação de garantias constitucionais.

Isso porque a outra porção de contribuintes, que informaram os dados corretamente na declaração, de acordo com a norma tributária geral e abstrata, mas que, por outro lado, não tiveram o reconhecimento da extinção do crédito tributário na “moderna” malha eletrônica fiscal, serão submetidos à execução fiscal direta do Estado e todos os dissabores¹⁵⁴ advindos dessa ação.

Aí está o fator discriminante: os primeiros terão direito ao devido processo legal na seara administrativa e os segundos, não. Ocorre que a Carta Magna não limitou o devido processo legal e muito menos criou regra de exceção; pelo contrário: retratou que sempre que estiver em foco o direito de propriedade, como se afigura a imposição tributária, o princípio deve ser seguido com todos os corolários a ele inerentes.

Constatamos, pois, que a interpretação da norma tributária, geral e abstrata, relativa ao “lançamento”, que dá concretude ao lançamento via declaração a aquele

¹⁵³ Registramos que a imputação de multa não se confunde com o lançamento. É outra norma. É administrativa, individual e concreta, formalizada, invariavelmente, conjuntamente com o lançamento de ofício (Ex.: “auto de infração”).

¹⁵⁴ Inscrição em cadastros de inadimplentes, empecilho na emissão de certidões negativas, invasão do direito de propriedade (penhora) etc..

feito via ato administrativo direto (de ofício), acaba por não atender à isonomia e quebra o equilíbrio que o devido processo legal procura dar ao ordenamento jurídico.

Não é só o fator de discriminação que se verifica. Falta correlação lógica para tratar diferentemente os contribuintes, no que tange ao lançamento de ofício e aquele feito por declaração.

O Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵⁵ dá o conceito do que ele chamou de critério da “correlação lógica”. Vejamos:

“(...) a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que inserem na categoria diferenciada.”

O mencionado mestre consigna que deve haver adequação racional ao tratamento diferenciado. Na hipótese suscita acima não conseguimos verificar tal autorização, a não ser a ânsia do Estado em suprimir o processo administrativo e exigir valor a título de tributo via execução judicial, donde os métodos coercitivos são diversos.

Some-se a isso ponto crucial que temos insistido aqui: a Constituição não permite essa distinção na hipótese de “lançamento”, dada à necessidade de atendimento ao primado do devido processo legal, especialmente na seara administrativa.

É justo em relação a esse aspecto, de conformidade com a Constituição Federal, que a discriminação de forma no lançamento, fique mais longe de poder ser concebida e, portanto, não se concatene com a terceira característica ponderada pelo Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello.

Isso, pois, além da pertinência lógica entre o elemento de segregação e o fator de *discrimen*, para inexistir ofensa ao princípio da igualdade, faz-se mister a consonância da diferenciação com os valores consagrados na Constituição.

Na situação em foco, há uma ordem, uma garantia direta emanada da

¹⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 41.

Constituição Federal de 1988: a do devido processo legal.

E, como sustentado ao longo do trabalho, essa garantia engloba o direito ao processo administrativo justo, à ampla defesa, ao contraditório e, por via decorrente, à legalidade e à própria isonomia.

Por esses motivos, também confiamos que o lançamento deve ser direto (de ofício), uma vez que só essa modalidade tem o condão de absorver o primado do devido processo legal, como colocado linhas atrás; aí incluído o princípio da isonomia: tratamento igualitário entre os contribuintes e suas garantias fundamentais.

6.3.5. A norma tributária individual e concreta materializada pelo lançamento e a presunção de legalidade da Dívida Ativa

Registramos acima que a cláusula fundamental do devido processo legal contido no texto da Magna Carta, no sentido processual e material da acepção, leva à ilação de que a norma tributária, individual e concreta, deve ser feita mediante ato administrativo de lançamento direto.

Os dois sentidos, vistos de forma congruente, expõem, outrossim, que, sem este ato administrativo, o qual dá ensejo à garantia do processo administrativo, não há como haver a denominada presunção de legalidade de título executivo judicial.

Isso em razão de tudo o que foi explanado aqui, porque essa garantia do devido processo legal reveste outras tantas, especialmente às da legalidade e da isonomia, como vimos anteriormente.

Da notificação do ato de lançamento, como dissemos, o sujeito passivo da obrigação tributária possui prazo para pagar ou defender-se. Se não pagar, ou não se defender nesse prazo e, salvo, ainda, a eventualidade de verificação de ofício, esse valor registrado na norma tributária individual e concreta poderá ser inscrito em Dívida Ativa do Estado e, posteriormente, exigido judicialmente. Há, nessa situação, respeito ao devido processo legal.

Por outro lado, caso presente defesa dando início ao processo

administrativo, mesmo depois de utilizar-se de todos os recursos cabíveis, gozando da plenitude do devido processo legal, o referido princípio também será atendido, ainda que a decisão final importe em manutenção do ato de lançamento.

Tanto num caso como no outro, no qual é obedecido o devido processo legal, haverá liquidez, certeza e exigibilidade, que são os atributos finais da presunção de legalidade indispensável à inscrição do valor a título de tributo na Dívida Ativa, como condição para o exercício da ação de execução fiscal. É essa a posição do Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵⁶:

“Resta indubitável que o processo administrativo precedente à instauração do débito em Dívida Ativa é direito subjetivo do contribuinte. Entender de modo diverso seria fazer letra morta da garantia fundamental insculpida no art. 5º, LV da Constituição.”

Cintilante, assim, a imprescindibilidade de que o ato de lançamento seja feito pela Administração Pública, a qual, por sua vez, tem de notificar o contribuinte e conceder a possibilidade de processo administrativo válido, como forma de efetivação da garantia ao devido processo legal.

Há outro ponto, porém, quanto à presunção de legalidade, assentado pelo devido processo legal, que nos parece essencial: a formalização de descumprimento da obrigação. Em termos lógicos: $[(p.-q) \rightarrow S]$.

Lembremos que a notificação do ato de lançamento concede à possibilidade de perpetração da garantia do processo administrativo, com a carga axiológica e formal dos primados da ampla defesa e do contraditório.

Se o desenrolar do processo administrativo for efetivado ou não por meio da apresentação de defesa, o contribuinte sempre terá prazo para pagar e, se não o fizer, dará ensejo, formalmente, por meio de linguagem, ao fato do descumprimento da obrigação tributária.

Numa ou noutra hipótese, consistente no decurso de prazo para

¹⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública. A falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 644.

apresentação de defesa ou no final do processo com decisão de manutenção do lançamento, haverá, formalmente verificada, a norma de descumprimento, que segundo nossa colocação da norma jurídica completa suso mencionada, autoriza a sanção, aqui entendida como o direito de se buscar o Estado-Juiz, para coercitivamente buscar o adimplemento do valor a título de tributo.

Esse aspecto é relevante, já que traz à realidade, por meio de linguagem efetiva e exarada pela Administração Pública, o fato do descumprimento da obrigação tributária.

Sem esse pressuposto, há uma lacuna entre a real existência de conflito que justifique a inscrição do valor a título de tributo e, depois, a propositura da ação de execução fiscal pelo Estado.

A peculiaridade dessa proposição encontra possibilidade somente no campo do atendimento do devido processo legal e, conseqüentemente, do lançamento direto. Anotamos, aliás, que no chamado lançamento via declaração¹⁵⁷ este ponto fulcral não se realiza, vez que a Administração Pública age de forma interna e unilateral.

Os Profs. Márcio Serevo Marques e Ronaldo Coimbra¹⁵⁸ realçam a importância de formalização, em linguagem própria, do fato de descumprimento da obrigação tributária:

“Vê-se, pois, que a notificação de lançamento é essencial para se definir a existência – ou não – de um conflito de interesses entre a Administração Pública e o contribuinte. E apenas a existência de tal conflito, caracterizada pela resistência do contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária, é que se fará efetivamente necessária a propositura de ação executiva, para a cobrança do crédito tributário.

Daí resulta mais um efeito adverso da inscrição direta, em dívida ativa, de débito declarado e não pago, sem o necessário e prévio procedimento administrativo: a eventual propositura de medida judicial sem que haja efetiva necessidade de tutela jurisdicional.”

¹⁵⁷ Também chamado lançamento por homologação ou “autolancamento”.

¹⁵⁸ MARQUES, Márcio Severo; COIMBRA, Ronaldo. Procedimento Administrativo, Lançamento e os Débitos Declarados e Não Pagos. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Quatier Latin, 2007, p. 170.

Bem se vê que até mesmo como modo de formalizar o descumprimento da obrigação tributária, fator preponderante para definição e realização do conflito, como pressuposto para ação de execução, estão incutidos os tentáculos valorativos do devido processo legal.

Logo, também sob este enfoque, notamos que o devido processo legal é garantia fundamental, não só como formalmente é designado no seio da Constituição Federal, como na importância de valoração e amplitude na aplicação do direito positivo.

CAPÍTULO VII – A CONSEQUÊNCIA DO DESRESPEITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Como dissemos linhas atrás, o devido processo legal, seja qual for sua faceta, pois extremamente ampla, tem de ser obedecido, haja vista se tratar de garantia constitucional de aplicabilidade necessária e imediata.

Em relação à exigência tributária não é diferente. Foi realçado que o lançamento direto e, somente ele, é que dará azo à possibilidade de fruição do devido processo legal material e processual.

Partindo-se daí, tem-se que a desobediência ao referido princípio constitucional acarreta na nulidade do ato da Administração Pública que vise à exigência judicial de montante a título de tributo sem a formalização do lançamento direto. Assim, observamos a seguinte expressão lógica da norma completa: $D\{(p \rightarrow q) \vee [(p \cdot q) \rightarrow S]\}$. Se “p” então deve ser “q”, no qual “p” é o ato de lançamento e “q” o cumprimento do devido processo legal. Se ocorrido o lançamento (“p”) e descumprido o devido processo legal (“q”), há a possibilidade da sanção “S”, que se materializa ao direito de se recorrer ao Estado-Juiz.

E o motivo fulcral de se utilizar o Estado- Juiz nessa hipótese é a ocorrência da nulidade por afronta as expressos dispositivos constitucionais, acerca do primado do devido processo legal e dos demais princípios nele inseridos, tais como o da legalidade e da isonomia, como consignado acima, além de diversos preceitos infralegais, que corroboram a sua necessidade de efetivação dessas garantias.

Com efeito, é no Direito Civil que se encontra o dispositivo basilar acerca da nulidade. Diz o Código Civil de 2002:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial

para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

Embora diretamente não se aplique ao “Direito Público”, os textos decorrentes do Código Civil dão a entonação de que, uma vez desobedecida a Lei, haverá consequência de nulidade (incisos IV a VII).

Essa indicação da legislação privada exalta que, em relação ao Estado, o que deve ser observado na produção do ato administrativo é a Lei. Mas não só a Lei, no sentido estrito da palavra, deve-se atender a todos os comandos constitucionais, afinal, repise-se, a Magna Carta é a norma das normas e está no ápice da hierarquia sistemática do ordenamento jurídico. É essa a advertência dada pela Prof.^a Lúcia Vale Figueiredo¹⁵⁹:

“O princípio da legalidade é nuclear na função administrativa. (...)

Todavia, assinale-se, como reiteradamente já referimos: entenda-se por legalidade a conformidade com a lei e a estrita compatibilidade com os princípios constitucionais da função administrativa e com os vetores constitucionais.”

É nesse pormenor, de dever de obediência aos cânones constitucionais, que é defeso à Administração Pública formar a Dívida Ativa do Estado, sem antes dar a oportunidade de o sujeito passivo da relação tributária experimentar todos os contornos do devido processo legal. E isso só é possível se houver o ato de lançamento direto, como reiteradas vezes sustentamos acima.

Importante lembrar que o ato de lançamento direto é só o início de cumprimento da garantia ao devido processo legal. Na hipótese de apresentação de defesa administrativa pelo sujeito passivo em resposta ao lançamento direto, deverão ser obedecidos todos os direitos inerentes à efetivação da ampla defesa e do contraditório, sob pena de igual nulidade.

Como se nota, a afronta ao primado do devido processo legal na formação do

¹⁵⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 190-191.

lançamento direto, por si só, revela a consequência de nulidade de qualquer ato tendente a exigir forçosamente valor a título de tributo pelo sujeito passivo.

Por outro lado, a legislação infraconstitucional, em diversas passagens, retrata a imprescindibilidade da existência do processo administrativo, com os consectários do devido processo legal, para que haja não só presunção de legalidade ao título do Estado, como também para que ele possua as condições elementares de qualquer título executivo: liquidez, certeza e exigibilidade.

É cediço que, em visível ligação com a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional revela a necessidade do exaurimento do processo administrativo para que se possa praticar o ato de inscrição em Dívida Ativa:

“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.”

Deflui do enunciado prescritivo, que a inscrição em Dívida Ativa somente se dará a partir do vencimento do termo final para pagamento e da decisão final proferida em processo administrativo. Essas 2 (duas) colocações revelam justamente a essencialidade do lançamento direto, já que a partir de sua formalização há o direito de se pagar a quantia a título de tributo e também de, se apresentada a impugnação, haver decisão final irrecorrível no processo administrativo.

Vemos, assim, que, em perfeita sintonia com a Carta Política, o Código Tributário Nacional realça a indispensabilidade ao gozo do direito ao devido processo legal por meio da redução da norma individual e concreta pela linguagem do lançamento direto.

O Código Tributário Nacional¹⁶⁰, nessa mesma esteira, registra que na

¹⁶⁰ A Lei nº 6.830/1980 possui dispositivo legal no mesmo sentido:

“Art. 2º -(Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: (...)

certidão de Dívida Ativa é mister que haja a indicação do número do processo administrativo, e que a falta desse elemento enseja a nulidade do referido título executivo:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: (...)

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

(...)Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.”

Dos textos legais em destaque, verificamos que o número do processo administrativo é condição de validade da certidão de Dívida Ativa e sua falta é causa de nulidade.

Vale ressaltar que a possibilidade de suprimento da nulidade é quanto à forma, isto é, se houver devido processo legal administrativo e se a Administração Pública deixar de alocar o número do processo administrativo, é possível a retificação da certidão de Dívida Ativa até a decisão judicial de 1ª instância.

O mesmo não se pode dizer, todavia, se a lacuna se der por falta de existência do próprio processo administrativo, na qual a nulidade é absoluta e impassível de conserto. Frise-se que, quando destacamos o termo “processo administrativo”, consideramos somente aquele com a possibilidade de devido processo legal, com a exclusão daqueles, comumente feitos pela Administração Pública, nos quais há a impressão da declaração do sujeito passivo sem qualquer formalização do lançamento direto e a abertura da fase de contencioso, com direito à ampla defesa e ao contraditório. É essa a orientação do Prof. Heleno Taveira Torres¹⁶¹:

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.”

¹⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. Dívida Ativa e Princípios Constitucionais: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa nos casos de Nulidade de Certidão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva;

“A *dívida ativa*, pois, deve vir regularmente inscrita, como reclama o art. 201, do CTN. Sem inscrição regular e título executivo que formaliza a dívida, a chamada “certidão de Dívida Ativa - CDA”, dotada de todos elementos exigidos por lei, a Administração não se vê habilitada para prosseguir com o processo executivo fiscal. Daí que a nulidade de inscrição ou do título inquirará de nulidade também o processo de cobrança (...).”

Repisamos, dessa maneira, que tanto a Constituição Federal de 1988 como o Código Tributário Nacional assentam a necessidade de lançamento direto e, por decorrência lógica, de acesso ao devido processo legal e à possibilidade de consumação eficaz do processo administrativo antes da Administração Pública perfazer a inscrição de determinada quantia a título de tributo em Dívida Ativa.

No mesmo diapasão da Carta Política e do CTN, o Código de Processo Civil impõe que o título executivo carecedor de liquidez, certeza e exigibilidade, é nulo de pleno direito. Vejamos:

“Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.”

E, mais adiante:

“ Art. 618 - É nula a execução:

I - se o título executivo não for líquido, certo e exigível (...).”

Diante desses dispositivos legais e nossa assertiva principal, de que sem o devido processo legal inexistente presunção de legalidade e muito menos valor líquido, certo e exigível, a remessa de quantia devida a título de tributo à Dívida Ativa, nessa situação, coaduna-se com a nulidade prevista no Código de Processo Civil.

É curial repetir que, sem o lançamento direto, não há a possibilidade de

averiguação de fato consistente no eventual descumprimento da norma de incidência tributária voluntariamente pelo sujeito passivo, como o não pagamento, o que ratifica a essencialidade de abertura do devido processo legal administrativo para efeito de constatação da condição de “exigibilidade”, inerente a todos os títulos executivos, dentre os quais se enquadram os do Estado.

Constatamos, portanto, que uma vez descumprido o direito ao devido processo legal na hipótese de lançamento, o sujeito passivo pode, mediante a atuação do Estado-Juiz, buscar o reconhecimento da nulidade da certidão da Dívida Ativa do Estado e, por conseguinte, da própria ação de execução fiscal, seja, por exemplo, por meio de ação declaratória própria¹⁶², por objeção de pré-executividade¹⁶³ ou, ainda, garantindo o valor executado, por oposição de embargos à execução¹⁶⁴.

¹⁶² Ação declaratória, de rito ordinário, antes de efetivada a citação nos autos da execução fiscal (art. 282 e ss. do Código de Processo Civil).

¹⁶³ Meio de defesa admitido pela doutrina e pela jurisprudência na hipótese de alegação de ofensa à matéria de ordem pública ou que possa ser conhecida de ofício pelo Juiz, sem que, para tanto, seja necessário garantir o valor da execução.

¹⁶⁴ Defesa própria, com direito à dilação probatória, para defesa de execução fiscal (cf. art. 16, Lei n. 6.830 de 1980).

CAPÍTULO VIII – A ABRANGÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL NA JURISPRUDÊNCIA E SUA POSIÇÃO ATUAL QUANTO À NECESSIDADE DE ATENDIMENTO ANTES DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA PÚBLICA

Foi sustentado ao longo do trabalho que o princípio do devido processo legal é extremamente abrangente. Deveras, a amplitude da referida garantia constitucional se reflete na jurisprudência judicial e administrativa em todos os níveis.

Para se ter uma vaga ideia da magnitude de alcance do devido processo legal, trazemos à colação a seguinte notícia sobre o recentíssimo julgamento de recurso administrativo, cujo resultado declarou nula a eleição de Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo¹⁶⁵, em última análise, por desrespeito à referida garantia constitucional:

“O concurso para escolha do professor titular de Direito Tributário do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP foi feito nos dias 25 a 28 de outubro de 2010. Concorreram Torres, Ávila e o professor da USP Estevão Horvath. O professor titular da USP Hermes Marcelo Huck, que presidiu a comissão, e o professor Luiz Edson Fachin, da Universidade Federal do Paraná, indicaram Heleno Torres. Já Eros Grau (ministro aposentado do Supremo), também da USP, e Cesar Saldanha de Souza Junior, titular da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, indicaram Humberto Ávila.

Campos atribuiu a mesma nota a Torres e Ávila. Dessa forma, o presidente da banca pediu que ele optasse por um dos dois, uma vez que o Regimento Geral da USP não prevê a possibilidade de não haver indicação. O professor, então, citou o nome de seu indicado, sem destacar os motivos ou justificativas, a partir dos critérios previstos no Edital do concurso ou pela legislação regente, de sua escolha.

(...)

A sessão que avaliou o recurso durou cerca de duas horas. Ao afirmar em seu voto que não houve qualquer tipo de motivação na

¹⁶⁵ Notícia publicada pela jornalista Ludmila Santos, em 28 abr. 2011. Disponível no site Consultor Jurídico: <<http://www.conjur.com.br/2011-abr-28/concurso-professor-titular-direito-tributario-anulado>>. Acesso em: 28 jul. 2011.

escolha de Campos, uma vez que ele não expôs as razões que o levaram a sua decisão, a relatora pontuou que a motivação é obrigatória do ponto de vista jurídico. O voto cita ainda trecho da tese sobre discricionariedade administrativa que garantiu a Maria Sylvia o cargo de professora titular de Direito Administrativo: “A motivação é necessária tanto para a verificação da existência ou veracidade dos motivos invocados, como para verificação da adequação entre os motivos e o resultado obtido”.

Como se infere do resumo da notícia em destaque, a nulidade se deu por falta de motivação do voto de desempate na eleição do professor titular. Aí, nesse peculiar aspecto, se observa a incidência da cláusula do devido processo legal.

Houve ofensa ao direito ao devido processo legal material, pois, sem a motivação, o ato em si foi viciado e escapa à necessidade de atenção à forma e ao conteúdo para validação de qualquer ato administrativo.

Da mesma maneira, se deu a mácula ao devido processo legal processual, uma vez que sem a efetiva motivação do ato, foi retirada, do candidato preterido de maneira evasiva, a possibilidade de exercício da ampla defesa e do contraditório mediante resposta ao fundamento que deveria ter sido exteriorizado em linguagem formal acerca da escolha, mas não o foi.

Na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por sua vez, houve, recentemente, a suspensão de concurso para complementação de vagas de professores associados e titular, em razão de supostos “atos abusivos” da direção denunciados por “professores de renome” da Faculdade de Direito, cuja informação foi dada pela Secretaria da Fundação São Paulo. Em manifestação de repúdio à suspensão do concurso, dirigida ao Sr. Diretor da Faculdade de Direito da referida instituição de ensino, o Prof. Roque Carrazza assentou o seguinte:

“Ora, ao assim procederem, tais “Professores de renome” atropelaram os mais comecinhos princípios jurídicos. A conduta, que seria apenas censurável em leigos em Direito, é de todo em todo inaceitável, quando vem tomada por quem, em razão de sua formação técnica, deveria saber que, para a segurança jurídica das pessoas, “o Direito vive de formas”, que jamais podem ser ignoradas. Atropelar instâncias e buscar soluções extraprocessuais positivamente não é conduta compatível de quem pretende ser havido por jurisconsulto. (...)”

O anonimato, ainda que mire o atingimento da verdade, é sempre

nefasto e abominável. Nem mesmo a verdade – valor por todos os títulos sagrado, a ponto de ter sido utilizado pelo próprio Cristo, para qualificar-se (“Eu Sou o Caminho, a Verdade e a Vida”¹⁶⁶) pode ser alcançada a qualquer preço, mormente num Estado Democrático de Direito (cf. art. 1º, da Constituição Federal).”¹⁶⁶

Nota ¹: João 14:1-14.

Observa-se do trecho em epígrafe consignado pelo Prof. Roque Carrazza que as duas acepções do primado do devido processo legal foram rompidos na situação em apreço: (i) a processual, pois, ao invés de lançar mão do processo regimental próprio para denunciar eventual arbitrariedade, a denúncia foi feita de maneira informal; e (ii) o material, uma vez que os autores da irresignação deixaram de registrar os seus nomes, de forma que houve verdadeiro anonimato na informação das supostas irregularidades.

Verificamos, assim, que o primado do devido processo legal alcança todo o tipo de lide, ainda que seja aquela travada no âmbito institucional, e traz consigo a aplicação de diversos outros cânones constitucionais.

Ainda consoante a aplicação do devido processo legal, colacionamos a decisão abaixo, que concedeu liminar para empresa que havia perdido o prazo de consolidação do parcelamento previsto na Lei nº 12.016/2009 se manter no gozo de todos direitos inerentes ao parcelamento, com base na acepção material da garantia do devido processo legal, perpetrando-se a razoabilidade e a proporcionalidade:

“Todavia, no caso vertente, assume relevo a arguição de ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cuja matriz constitucional se extrai da dimensão substantiva do devido processo legal (*substantive due process of law*).

Sob tal perspectiva, malgrado padecer de ausência de plausibilidade jurídica os fundamentos fáticos invocados pela autora como supostas causas excludentes de sua responsabilidade pelo descumprimento do prazo determinado pela Portaria 02/2011, força reconhecer que, em virtude das peculiaridades do caso concreto, não se afigura razoável a exclusão da impetrante dos benefícios fiscais conferidos pela Lei nº 11.941/2009, porquanto não se vislumbra na inobservância desse específico prazo qualquer potencialidade lesiva

¹⁶⁶ Manifestação apresentada pelo Prof. Roque Antonio Carrazza, ao Diretor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 18 maio 2011. Assunto: Suspensão do Certame para 3 (três) vagas de Professor Associado e 1 (uma) vaga de Professor Titular – Departamento IV – PUC/SP.

e regular e norma funcionamento da Administração Fazendária (...).

Diante do exposto, nos termos do art. 7º, III, da Lei 12.016/09, DEFIRO PARCIALMENTE A LIMINAR para determinar que a autoridade impetrada restabeleça, em favor da impetrante VIANORTE S/A, a condição de optante do parcelamento previsto na Lei 11.941/2009, com as conseqüências legais pertinentes (especialmente, a suspensão de exigibilidade de todos os créditos tributários da impetrante que atendam aos requisitos da Lei n.º 11.941/2009), ressalvado o poder-dever da autoridade administrativa de analisar os demais requisitos legais necessários para a consolidação do débito.”¹⁶⁷

Vemos que, sob a égide do devido processo legal, o magistrado, apontando a inexistência de prejuízo, conforma a legalidade aos parâmetros exigidos pela razoabilidade e proporcionalidade.

Os exemplos quanto à aplicação do primado do devido processo legal são, de fato, abrangentes; vão do julgamento de recurso administrativo no âmbito universitário até intrincadas situações colocadas a todos os Tribunais pátrios. Basta haver um órgão julgador e lá estará o devido processo legal. Não é nossa intenção esgotar a jurisprudência nesse sentido, mas, sim, ilustrar o alcance incomensurável desse primado.

De qualquer forma, em relação ao Direito Tributário, mais especificamente no que tange à formalização da norma tributária individual e concreta pelo ato de lançamento, a posição antiga da jurisprudência, ao analisar o disposto no art. 142, do Código Tributário Nacional, era de que, mesmo havendo informações prestadas pelo contribuinte via declaração, ele, lançamento, deveria ser feito diretamente. Observe-se o seguinte julgado ilustrativo, que, como se nota, não faz alusão ao devido processo legal:

“Tributário - Certidão Negativa de Débito - Crédito Tributário ainda não Constituído.

Mesmo que o tributo seja sujeito ao lançamento por homologação, o fisco deve proceder ao lançamento, notificar o devedor e promover o respectivo processo administrativo-fiscal. E não havendo crédito tributário regularmente constituído, a certidão negativa de débito não

¹⁶⁷ Processo n. 0004687-42.2011.403.6102 – Mandado de Segurança – 6ª da Justiça Federal de Ribeirão Preto – SP, decisão liminar proferida pelo Juiz Renato de Carvalho Viana em 16 ago. 2011. Ciência pelo advogado em 19 ago. 2011.

pode ser negada.”¹⁶⁸

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar situações acerca da expedição de “certidão negativa de débito”, apontava para a mesma direção, o que demonstrava a possibilidade de afirmação da necessidade do lançamento direto e, por consequência, na viabilidade do devido processo legal administrativo para efeito de exigência tributária. Verifique-se o que dizia a referida Corte:

“Tributário - Agravo Regimental - Recurso Especial - Expedição de CND - Compensação - Lançamento não Realizado.

A certidão negativa de débito (CND) só pode ser negada se houver crédito definitivamente constituído, ou seja, com o lançamento devidamente realizado (...).”¹⁶⁹

Nada obstante o Superior Tribunal de Justiça não ter competência constitucional para tratar sobre eventual infringência ao primado do devido processo legal, é certo que, com base na interpretação do Código Tributário Nacional, consolidou a jurisprudência de que é desnecessário o lançamento direto para concretização da norma individual e concreta tributária, dado que a declaração do sujeito passivo é bastante para tanto. Nesse diapasão, foi editada, recentemente, a seguinte súmula:

“Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providência por parte do Fisco.”

Repisamos que a jurisprudência formada pelo Superior Tribunal de Justiça não tratou do primado do devido processo legal, mas tão somente trouxe a lume a interpretação do Código Tributário Nacional quanto ao ato de lançamento.

Pelo que já expusemos até aqui, discordamos piamente da solução dada pelo

¹⁶⁸ 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - AgRg. no MS n. 95.04.11597-7, ementa publicada na Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 1, p. 130.

¹⁶⁹ 1ª Turma, Superior Tribunal de Justiça – AgRg. no REsp. n. 303.357, íntegra do acórdão publicada na Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 76, p. 173-174.

aludido Tribunal Excepcional, não só pela ofensa à garantia constitucional do devido processo legal, como pela interpretação do Código Tributário Nacional, que acreditamos não poder ser feita de maneira isolada.

Por essa razão e por se tratar de uma garantia constitucional, assentamos que a competência para julgamento da situação, pautada sob o prisma do devido processo legal, deve ser feito pelo Supremo Tribunal Federal.

A Corte Máxima da nação, em julgado não muito antigo, mas pautado em jurisprudência anterior à Magna Carta de 1988, é coerente com a posição do Superior Tribunal de Justiça, acerca da dispensabilidade de lançamento direto pela Administração Pública na hipótese de entrega de declaração pelo contribuinte. Veja-se a ementa do seguinte julgado:

“TRIBUTO - AUTOLANÇAMENTO – EXIGIBILIDADE

O instituto do autolancamento do tributo, a revelar, em última análise, a confissão do contribuinte, dispensa a notificação para ter-se a exigibilidade - precedentes: Recursos Extraordinários nº 107.741-7/SP, relator ministro Francisco Rezek, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 4 de abril de 1986; nº 102.059-8/SP, relator ministro Sydney Sanches, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 1º de março de 1985; nº 93.039-6/SP, relator ministro Djaci Falcão, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 12 de abril de 1982; nº 93.036-1/SP, relator ministro Rafael Mayer, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de outubro de 1980; e nº 87.229/SP, relator ministro Cordeiro Guerra, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 31 de março de 1978.”¹⁷⁰

Nesse julgado, apesar de se tratar da alegação de cerceamento de defesa por falta da notificação válida, não foi fundamentada a posição da Corte Maior sobre a necessidade de lançamento direto para cumprimento do devido processo legal antes da possibilidade de inscrição do valor a título de tributo em Dívida Ativa do

¹⁷⁰ AI n. 539891 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio. Primeira Turma, j. 22 maio 2007. DJe-106 DIVULG-20-09-2007 PUBLIC-21-09-2007. DJ 21 set. 2007 PP-00024 EMENT Vol-02290-04 PP-00774 RTJ Vol-00202-02 PP-00864 RT v. 97, n. 867, 2008, p. 115-117.

Estado. O caso em epígrafe não possui reconhecimento de repercussão geral¹⁷¹ e, por isso, a discussão ainda pode ser posta ao crivo do Supremo Tribunal Federal.

Recentemente, entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao iniciar o julgamento acerca da constitucionalidade de execução extrajudicial de dívida hipotecária (Decreto-lei 70/66), do qual participamos, acenou para uma interpretação mais generosa e efetiva sobre a garantia ao devido processo legal. Verifique-se os termos da notícia veiculada no *site* da mencionada Excelsa Corte¹⁷²:

“Nesta tarde, o primeiro a se pronunciar nesse sentido foi o ministro Luiz Fux.

“Esse decreto-lei inverte completamente a lógica do acesso à justiça”, disse. “O devedor é submetido a atos de expropriação sem ser ouvido e se ele eventualmente quiser reclamar ele que ingressa em juízo”, emendou. Para Luiz Fux, o procedimento de expropriação de bens do devedor sem a intervenção de um magistrado afronta o princípio do devido processo legal.

A ministra Cármen Lúcia ressaltou a jurisprudência assentada sobre a matéria, mas lembrou que isso não significa que o entendimento não possa ser modificado, como ela entende que deve ocorrer. “A análise do que se tem no Decreto-lei 70/66 desobedece, a meu ver, os princípios básicos do devido processo legal, uma vez que o devedor se vê tolhido nos seus bens sem que haja a possibilidade imediata de acesso ao Poder Judiciário”, disse.

O ministro Ayres Britto concordou que, no caso, há desrespeito ao devido processo legal. “O Decreto-lei 70/66 consagra um tipo de execução privada de bens do devedor imobiliário que tem aparência de expropriação, na medida em que consagra um tipo de autotutela que não parece corresponder à teleologia da Constituição quando (esta) fala do devido processo legal”, afirmou.

Quando votou sobre a matéria, no dia 25 de maio deste ano, o ministro Marco Aurélio também frisou que a Constituição determina que a perda de um bem deve respeitar o devido processo legal e, portanto, deve sempre ser analisada pelo Poder Judiciário. “Ninguém pode fazer justiça com as próprias mãos.””

¹⁷¹ Código de Processo Civil: “Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º. Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.”

¹⁷²Notícia da imprensa oficial veiculada em 18 ago. 2011 pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=186899>>. Acesso em: 18 ago. 2011.

É certo que nesse julgamento, se trata de “execução extrajudicial”, com a exclusão do próprio Poder Judiciário no ato de expropriação. Não se cuida, pois, de direito ao devido processo legal com a viabilidade de processo administrativo, donde se perfaça a ampla defesa e o contraditório, como se defende no presente trabalho. Entrementes, guardadas as proporções, é fato que a invasão do patrimônio do sujeito passivo, sem o devido processo legal, enseja, da mesma forma, excesso de força no tocante ao direito de propriedade e, em última análise, de liberdade.

Mais do que isso, o fato de o Supremo Tribunal Federal repensar antiga jurisprudência, especialmente quanto à essencialidade de efetivação do devido processo legal, é ponto que nos dá esperança quanto à mudança de postura.

Por conseguinte, em que pese o panorama ruim da atual jurisprudência, entendemos que, sob o prisma do devido processo legal, ainda persiste a possibilidade de alteração da situação atual, com o necessário prestígio à garantia fundamental de que ora tratamos no momento de formalização da norma tributária individual e concreta, que exige valor a título de tributo.

CAPÍTULO IX – A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Pisamos e repisamos ao longo do trabalho que a Constituição Federal é ordem magnânima. É nela que estão estatuídos os valores máximos do Estado Democrático de Direito, como é o nosso.

Os teores, valorativo e axiológico, dos princípios, os afastam de uma simples interpretação de subsunção do fato à norma. Isso não quer dizer, entretanto, que eles devam ser excluídos ou colocados de lado pelo exegeta que toma os textos legais e os transforma em norma jurídica.

Pelo contrário: por trazerem os axiomas mais expressivos do Estado, os princípios têm de ser efetivados, trazidos à concretude, senão a perpetração maior daquilo que foi indicado pela Magna Carta será pormenorizada e, com isso, estamos convictos, não podemos compactuar.

Verificamos que os contribuintes possuem garantias constitucionais, as quais os amparam desde o momento que antecede a própria edição da norma que dará suporte legal à exigência fiscal, passando pelo nascimento da obrigação tributária e chegando ao Judiciário, onde poderá tramitar a execução fiscal ou qualquer outro processo cujo objeto seja um determinado tributo.

Todas essas garantias dos contribuintes são, em contrapartida, limites impostos ao próprio Estado, os quais devem ser seguidos rigorosamente em todas as atividades estatais, especialmente nas administrativas tributárias, que implicam diminuição do patrimônio dos particulares.

Desse modo, a Administração Pública não pode visualizar a finalidade arrecadatória acima de tudo. O Estado e a sociedade como um todo precisam do produto da arrecadação, para continuar existindo e buscando sua finalidade maior (o bem comum). Assim, é preciso tributar e arrecadar, mas com justiça tributária.

Mas o que seria essa justiça? “(...) *a justiça é o princípio e o problema moral do direito*.”. Sob este pensar que o Prof. Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁷³ problematiza e tenta maturar essa questão:

¹⁷³ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998, p. 351, 355.

“A presença, pois, da justiça como uma espécie de código de ordem superior cujo desrespeito ou violação produz resistência e cuja ausência conduz à desorientação e ao sem-sentido das regras de convivência pode-nos levar a admiti-la como um princípio doador de sentido para o universo jurídico. Seria um princípio racional ou seria sentimento irracional, mera crença que pode ser ‘sentida’ mas jamais demonstrada?”

A justiça tributária, no nosso entendimento, pode ser alcançada na medida em que se respeitem todas as garantias constitucionais de que tratamos, notadamente a do devido processo legal.

Por outras palavras, que não seja exigido tributo sem previsão legal; que essa lei seja válida juridicamente; que o fato jurídico tributário da obrigação tributária tenha efetivamente ocorrido e subsuma-se perfeitamente à hipótese de incidência; que o ato realizador da norma tributária, individual e concreta, seja aquela que permita a efetivação do devido processo legal, enfim, que o Estado não coloque o dinheiro acima dos direitos individuais daqueles que lhe outorgaram o poder de dirigir a nação de forma soberana.

Por termos essa crença, de que a Administração Pública possa e deva ser exercida como reza a Lei Maior, com legalidade, isonomia, moralidade e eficiência, é que acreditamos, como expusemos anteriormente, que a possibilidade de acesso ao processo administrativo, como corolário da cláusula do devido processo legal, é indispensável à formação da Dívida Ativa do Estado.

Porque o julgador administrativo, enquanto estiver investido da nobre função de decidir, de julgar, não pode ser parcial ou omissivo, apenas para beneficiar os cofres públicos. Ele estará no exercício da função de *juiz* que a sociedade lhe atribuiu, tendo a responsabilidade de zelar pela fiel aplicação da lei ao caso concreto, buscando, inclusive, a verdade material que envolve o fato tributado, ainda que lhe seja menos trabalhoso aplicar presunções ou ficções jurídicas.

Percebemos que não é só na atividade atípica de julgar que a Administração Pública deve buscar a verdade material. Em sua função típica de fiscalizar e arrecadar também. Diz o artigo 142, do CTN, que compete à Administração *verificar* a ocorrência do fato jurídico tributário para formalizar o seu crédito. Essa

“verificação” deve ser feita no sentido literal da palavra; não somente pela ordem legal, mas porque é necessário efetivar o primado do devido processo legal.

É dessa *verificação*, na qual haverá uma série de atos preliminares, que poderá resultar uma exigência para o contribuinte, e certamente atingirá seu patrimônio. Entretanto, é preciso que esse trabalho da Administração Pública seja vertido na linguagem competente, assim considerada aquela que a Constituição permite e a Lei realiza. No nosso ordenamento jurídico, essa formalização se dá somente pelo ato de lançamento direto. Formalizada a subsunção do fato à norma pelo ato de lançamento e imposta a obrigação tributária, a notificação desse ato ao contribuinte dá ensejo à possibilidade do contencioso administrativo. É, pois, a conclamação de realização do devido processo legal.

Essa efetivação, no entanto, não se esgota aí. Como salientamos, uma vez apresentada a defesa e dado início ao contencioso administrativo, aos contribuintes são dadas outras garantias, como o direito à ampla defesa e ao contraditório, que possuem outras gamas de significações, cujo conjunto deve viabilizar um processo justo.

Infelizmente, a negação à materialização do devido processo legal, como ordem geral e única para definição do ato-norma de lançamento, tem levado o Estado, cada vez mais, a fazer uso do chamado lançamento¹⁷⁴ via declaração. Esse expediente, como é sabido, suprime a possibilidade do direito ao devido processo legal e expõe os contribuintes à execução direta de valor a título de tributo.

Essa situação, que se tornou prática comum, além de atentar ao primado do devido processo legal, impõe grande força coercitiva do Estado, visando uma rápida arrecadação por meio de execução forçada. Mas isso não pode ser permitido, porque a garantia essencial do devido processo legal está do lado do contribuinte.

Sob o ponto de vista do contexto social, aliás, esta posição só demonstra ânsia em arrecadar. Ora, é cediço que quanto mais efetivada a possibilidade do devido processo legal na seara administrativa, menos questões tributárias chegam ao Poder Judiciário, especialmente aquelas em que se constata equívocos ou vícios formais que envolveram o lançamento, cujas impugnações são facilmente providas na esfera administrativa.

¹⁷⁴ Tido também como lançamento por homologação ou “autolancamento”.

Se os contribuintes tivessem, de forma geral, o atendimento ao devido processo legal, assegurando o processo administrativo pelo ato de lançamento direto, muitas exigências equivocadas, formalmente viciadas, baseadas em presunções, extintas, decorrentes de insignificantes erros formais ou, ainda, agasalhadas pela suspensão da exigibilidade, cujo afastamento depende de um simples documento, nem chegariam ao Poder Judiciário. É essa também a percepção de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷⁵:

“Não fosse isso suficiente, damos testemunho, de nossa própria clínica fiscal, que razões de ordem prática justificam a oitava prévia do sujeito passivo antes do encaminhamento do débito à Procuradoria do débitos “confessados” em declarações entregues à Administração tributária, em verdade, inexistente. Ora são oriundos no erros no preenchimento ou de cálculo por parte do sujeito passivo, ora são fruto de demora ou falha no processamento de dados por parte dos órgãos públicos.”

Enfim, todos esses direitos dos contribuintes possuem, como vimos, força valorativa fundamental, decorrente da cláusula do devido processo legal. Nessa esteira, a advertência da Prof.^a Ada Pellegrini Grinover¹⁷⁶ é curial:

“O Estado de direito pode ter seu real coroamento através desses instrumentos processual-constitucionais de tutela dos direitos fundamentais do homem; é assim que o processo se transforma, de simples instrumento de justiça, em garantia de liberdade. Trata-se, enfim, na expressão de Couture, de fazer com que o Direito não fique à mercê do processo, nem que venha a sucumbir por ausência ou insuficiência deste.”

Notamos, portanto, que a Constituição Federal é pilar de sustentação; é nela que todas as demais normas devem encontrar a validade. O devido processo legal é princípio, uma garantia individual fundamental.

¹⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública. A falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 645.

¹⁷⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. *As Garantias Constitucionais do Direito de Ação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973, p. 19.

Sob este manto, assentamos que inexistente possibilidade de inscrição, em dívida do Estado, de valor a título de tributo sem que, necessariamente, se ofereça a possibilidade de processo justo. O meio para isso é a interpretação do CTN que leve à ilação que só o ato de lançamento direto, com a notificação regular do contribuinte, é capaz de suprir os liames valorativos do referido princípio e, por conseguinte, efetivar à indispensável garantia do processo.

Qualquer interpretação diferente disto nega a garantia fundamental ao devido processo legal, fazendo ruir umas das principais vigas de sustentação essencial do Estado Democrático de Direito.

Essa negativa de vigência ao primado do devido processo legal aniquila o sentido primordial da justiça tributária, que se observa na perpetração generosa e efetiva das garantias constitucionais, desequilibrando, demasiadamente, o perigoso liame que separa o poder tributário do exercício de efetivação do poder autorizado pela Carta Magna por meio de atribuição.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, concluímos, em súmulas, o seguinte:

I – O “tributo”, ao longo da história, foi fator preponderante de consecução de força, da autotutela e, conseqüentemente, do poder. A exigência de prestação forçada, a título de “tributo”, em Roma, no período feudal ou em momento precedente à Revolução Francesa, revelou que o “tributo” foi instrumento de poder que, de um lado, coagiu indiscriminadamente e, de outro, refletiu a exasperação de cada povo submetido à imperatividade exorbitante, causando, no mais das vezes, motivo para levantes.

No Estado Democrático de Direito, no qual a Constituição Federal, Norma Ápice do ordenamento jurídico, projeta as obrigações e garantias, é necessário haver equilíbrio entre essas duas balizas, principalmente quando se trata de imposição de “tributo”.

A redução ou omissão na efetivação de qualquer garantia faz trazer à tona a excessividade do poder. E, nesse ponto, a história já nos ensinou que, ao tratar de exigência de tributo, o poder não deve se sobrepor demasiadamente e, por isso, as garantias constitucionais devem ser efetivadas, sob pena de grave intervenção nos direitos individuais mínimos dos cidadãos.

II – O ordenamento jurídico é composto de textos legais positivados, cuja linguagem é prescritiva. Imperfeito por natureza, o ordenamento jurídico detém extrato de significação passível de lhe dar a alcunha de sistema e soluções próprias para uma interpretação integrada. A Ciência do Direito, mediante a interpretação hierárquica e coordenada dos textos legais, dará ao exegeta a possibilidade de construção da norma jurídica.

Nessa análise, é indispensável observar a supremacia da Constituição Federal. Ela está no vértice da pirâmide hierárquica e não pode ser vilipendiada, ou colocada num plano inferior, como, infelizmente, tem ocorrido em relação ao

cumprimento do primado do devido processo legal no momento de exigência de tributo.

No seio da Magna Carta existem princípios e regras, sendo ambos importantíssimos. Os primeiros, no entanto, possuem poder axiológico muito grande e são os pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito. Ignorar um princípio, uma garantia, significa fazer ruir todo o sistema. O devido processo legal, como princípio que é, está nesse patamar e tem de ser indispensavelmente efetivado, sobreposto pelo intérprete, especialmente quando se tratar de exigência de valor a título de tributo.

III – O devido processo legal é garantia constitucional, um direito individual fundamental e primordial para o Estado Democrático de Direito, que protege os seguintes bens: propriedade, vida e liberdade. Referido primado não pode ser suprimido da Carta Política, vez que é uma cláusula pétrea, o que ratifica a sua essencialidade e necessidade de efetivação.

O aludido princípio possui duas facetas: a processual e a material. A indicação processual inclui todas as normas e princípios que visam garantir um processo justo, como todos os corolários do contraditório e da ampla defesa.

A Constituição Federal de 1988 equiparou essa garantia na aplicação e realização dos processos judiciais e administrativos. Se assim o fez, o direito ao devido processo legal na seara administrativa não por ser suplantado, caso contrário haverá grave ofensa à Norma Ápice.

Por outro lado, acepção material do devido processo legal realiza a aplicação de princípios como os da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade, moralidade administrativa e isonomia, objetivando o controle legislativo e de atos do Estado, de molde a orientar o ideal maior de justiça, sempre quando se estiver em discussão de direitos inerentes à propriedade, à vida e à liberdade.

Seja por qual faceta, o devido processo legal possui ampla aplicação e, repisado e repisado, não pode ser colocado de lado, deve ser realizado e elevado ao patamar de sua importância constitucional.

IV – O ordenamento jurídico é uno e indivisível. Por isso, o Direito Tributário faz parte de todo o sistema integrado, cujo orientador é a Constituição Federal de 1988. Não obstante, é certo que, ao se tratar de tributo, a Administração Pública se submete a certos princípios que são indispensáveis ao exercício da arrecadação. O principal deles é o primado da legalidade, que é a base do Estado Democrático de Direito. Sem obedecer a Magna Carta e a Lei inexistente a possibilidade de exigência de valor a título de tributo. Não só esses, mas todos os diversos outros princípios constitucionais devem ser seguidos pela Administração Pública, como os da impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, supremacia e indisponibilidade do interesse público que, em última análise, se conjugam com o primado do devido processo legal. O atendimento a esses primados é indispensável para que a Administração Pública, validamente, possa exigir quantia sob a rubrica de tributo.

V – A norma jurídica é construída pelo intérprete por meio da análise sintática, semântica e pragmática dos textos legais. Mais do que isso, a cognição deve ser sistemática, de maneira a harmonizar todo o sistema positivo.

O extrato da norma jurídica se revela pela previsão de uma hipótese e uma consequência. A hipótese prevê a conduta de possível ocorrência no contexto social, enquanto que a consequência retrata o vínculo da relação entre no mínimo duas pessoas e impõe um mandamento, um objeto entre elas. Essa é a norma geral e abstrata, que decorre do exercício da competência tributária medida pela Constituição Federal. Se não houver o cumprimento do objeto da relação, haverá a possibilidade de acesso ao Estado-Juiz para aplicação do cumprimento. Aí se verifica a norma individual e concreta, aquela que materializa a conexão entre a projeção e o real.

Para a instituição do tributo, além de obedecidos os contornos constitucionais, é mister instituição de lei que preveja a síntese da regra matriz de incidência, com a determinação da referida hipótese (critérios material, espacial e temporal) e do aludido consequente (critérios quantitativo e pessoal). Partindo-se desse desenho normativo, para haver incidência, o fato jurídico tributário tem de ser verificado. Essa constatação se dá por meio de linguagem competente; a escolhida pelo direito positivo para tal. A formalização do fato jurídico tributário se revela na norma

individual e concreta, que deve corresponder exatamente, ao que está previsto na norma geral e abstrata, para que haja tipificação.

A incidência tributária, portanto, se dá se e, somente se, houver a conexão exata da previsão indicada na norma geral e abstrata, aquela designada nos textos de lei, com o fato jurídico tributário formalizado na norma individual e concreta, realizadora do contexto social, por intermédio da linguagem jurídica própria e autorizada pelo direito positivo, observadas as garantias constitucionais, dentre as quais se inclui a do devido processo legal.

VI – A norma individual e concreta que formaliza a incidência tributária deve ser formalizada mediante o lançamento direto (ou de ofício) expedido pela Administração Pública, ressalvados os “tributos” que, por sua natureza, são pagos de forma simples (taxa de expediente, por exemplo) e voluntariamente, em cumprimento da lei pelo sujeito passivo. Concordamos com a conclusão da doutrina que denominamos de tradicional, a qual afasta a possibilidade do “autolancamento”, via informações prestadas por declaração, suprindo esse mister, do lançamento direto. Mas, o foco central de nossa posição, é a necessidade de aplicação efetiva do devido processo legal.

Referido princípio está intimamente ligado ao direito à propriedade. A exigência de valor a título de “tributo” está, do mesmo modo, atrelada ao direito de propriedade, uma vez que o Estado, ao arrecadar, está constitucionalmente autorizado a exigir certa parcela do patrimônio dos contribuintes. Por aí se vê claramente a necessidade de aplicação do devido processo legal na construção da norma tributária individual e concreta formalizada pelo ato de lançamento direto. Esse tipo de linguagem possibilita, por meio de notificação para apresentação de impugnação, o acesso ao processo administrativo, que, repise-se, foi textualmente equiparado ao judicial pela Carta Política, de forma a amparar a fruição da ampla defesa e do contraditório, antes de qualquer invasão na propriedade do sujeito passivo.

Além disso, é preciso que a Administração Pública cumpra o devido processo legal pelo viés da legalidade, apurando a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.

Seja para aquiescer ao cumprimento voluntário das normas jurídicas, seja para, mediante lançamento direto, exigir montante a título de tributo, abrindo a possibilidade de efetivação do devido processo legal processual com a notificação válida ao sujeito passivo.

Por outro lado, o devido processo legal também deve ser obedecido pela faceta da isonomia, sem que haja a abertura de procedimentos distintos e aleatórios aos contribuintes para efetivação da exigência de quantia sob a rubrica de tributo, cuja consequência pode implicar em execução forçada, sem acesso à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo, como na hipótese do denominado “autolancamento”. Se o lançamento for direto (de ofício) para todos, a isonomia será mantida, dado que o devido processo legal será igualmente concedido à totalidade dos contribuintes, de forma equilibrada. É preciso enfatizar que a Magna Carta não criou exceção quanto à aplicação do devido processo legal, logo, havendo direito de propriedade *in loco*, como ocorre na exigência tributária, é preciso respeitar e garantir a fruição do referido primado, sob pena de grave ofensa à Constituição Federal de 1988.

Outra garantia pautada no devido processo legal, que decorre da expedição da norma tributária individual e concreta pelo ato de lançamento direto, é a ciência do fato de descumprimento da regra geral e abstrata. Com a notificação do lançamento, o sujeito passivo pode pagar e defender-se. Se apresentar impugnação, terá acesso ao devido processo legal. Se não pagar, terá tido a possibilidade de usufruir à referida garantia e, por outro lado, a Administração Pública terá, em linguagem própria, o fato do descumprimento da norma geral e abstrata de incidência, que autoriza a inscrição de valor a título de tributo na Dívida Ativa do Estado e traz à tona a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade do mencionado título executivo.

Portanto, qualquer interpretação que afaste a necessidade de lançamento direto, revela a mácula ao primado do devido processo legal. Sendo assim, sob o ângulo constitucional da referida garantia, a melhor interpretação a ser dada ao disposto no Código Tributário Nacional acerca da matéria é a norma tributária individual e concreta, que declara o fato jurídico e constitui a relação intersubjetiva obrigacional, devendo ser formulada por intermédio do lançamento direto.

VII – A consequência imediata de desrespeito ao primado do devido processo legal, na formação da norma tributária individual e concreta, é a nulidade do título executivo. Por infringir a Constituição Federal de 1988, se não houver lançamento direto com a possibilidade de gozo do devido processo legal na seara administrativa, a inscrição em Dívida Ativa de valor a título de tributo é nula e, por conseguinte, o título e ação judicial de execução fiscal dela decorrentes.

VIII – O devido processo legal é abrangente, encontrando aplicação em diversos níveis de órgãos julgadores, seja no julgamento inserido dentro de uma instituição de ensino, seja nos Tribunais Excepcionais. Isso demonstra a importância dessa garantia fundamental.

A antiga jurisprudência pátria, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, ainda que de forma indireta, tratando de direito a Certidão Negativa de Débito, consignava a necessidade de a norma tributária individual e concreta ser feita mediante lançamento direto, ainda que o sujeito passivo da relação tributária houvesse prestado informações por meio de declaração (“autolancamento”).

Atualmente, no entanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal posiciona-se pela desnecessidade do lançamento direto na hipótese de ter havido “autolancamento” (via entrega de declaração). Nenhum dos referidos Tribunais, todavia, analisou a questão sob a ótica da garantia ao devido processo legal, da forma como ora tratada. Essa realidade nos assusta e é inadmissível, pois, sendo o referido primado uma garantia individual e fundamental expressa na Carta Magna, que protege o trinômio propriedade-vida-liberdade, ele não poderia ser ignorado quanto à necessidade de sua consecução na formação da norma tributária individual e concreta que formaliza o ato de lançamento.

A par disso, ainda é viável a tentativa de, mediante provocação do Supremo Tribunal Federal, mudança da nefasta jurisprudência que aniquila o devido processo legal, especialmente porque inexistente julgado com repercussão geral sobre a matéria e também em razão de recente julgamento, que sobreleva à essencialidade da referida garantia constitucional.

Discordamos categoricamente, por todos os motivos já expostos, do atual cenário jurisprudencial, dado que o devido processo legal é garantia inafastável e

não pode ser suprimido, como está sendo, pelo Estado: é mister o lançamento direto antes da inscrição de valor a título de tributo em Dívida Ativa do Estado.

IX – Sem atendimento à garantia do devido processo legal para formatação do ato de lançamento, que antecede a exigência de valor sob a rubrica de tributo judicialmente, não há justiça tributária.

As garantias constitucionais são o sobrepeso do exercício da competência, notadamente a tributária. Se a garantia do devido processo legal é suprimida, decorre, por certo, desequilíbrio na atuação do Estado. O que era competência, atribuição, passa a ganhar traços de exercício imperativo de poder. Poder esse que, como a história demonstrou, não pode ser imposto exacerbadamente. Isso ocorre quando não se atende a qualquer garantia constitucional.

A Constituição Federal é suprema e os princípios nela inseridos têm de ser, indispensavelmente, efetivados no contexto social. É sabido que o termo “justiça” é, por demais, subjetivo. Entretanto, na constância de mácula à garantia constitucional expressamente prevista na Carta Política, observamos o refugio à incidência desse cânone maior do direito. É isso que sentimos em relação ao devido processo legal.

Pautados nesse ideal maior que é a “justiça”, temos que, no caso de Estado regulado pelo direito positivo, como é o nosso, desobedecer qualquer princípio, respalda a assertiva de sua negação.

Em se tratando, como se trata, de realização de justiça tributária, é forçoso o respeito do devido processo legal na formalização da norma individual e concreta pelo ato de lançamento, antes de qualquer medida a exigir valor a título de tributo mediante ação executiva, sob pena de se ruir o equilíbrio de todo sistema jurídico, perpetrando-se forte, mas inconstitucional, imposição de poder tributário, ao invés de exercício de competência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANNO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. Alfredo Bossi. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. 8.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. *República e Constituição*. 2.ed. rev. e atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Fato e Evento Tributário, uma Análise Semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1977.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BARREIROS, Lorena Miranda Santos. *A Cláusula do Devido Processo Legal e seus Principais Aspectos*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Processual n. 81, p. 35-51, 2009.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. 2.ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria Generale del diritto*. Seconda serie. Torino: Editora G. Giappichelli, 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Contraditório e Processo Judicial Tributário - Justiça Tributária*. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

_____. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1981.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI Princípios e Estruturas*. 1.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

_____. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, p. 106, 2009.

_____; CARRAZZA, Roque Antonio. *Mandado de procedimento fiscal e espontaneidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 80, p. 96-104, 2002.

BRITO, Edvaldo. *Lançamento*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Vol. 42, p. 168-198, 1987.

CAMMAROSANO, Márcio. O Princípio Constitucional da Moralidade e o Exercício da Função Administrativa. Tese de Doutorado em Direito Administrativo apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1997.

CAMPOS, Antonio J. Franco de. *Direito Tributário*. Colaboração de Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1971.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Editora Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

_____. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. 1.ed. São Paulo, Editora Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. _____. 11.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

_____. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: 9.ed. Editora Forense, 2008.

_____. O Devido Processo Legal na Formação do Título Executivo da Fazenda Pública. A falácia do Crédito Tributário Não-Contencioso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, p. 632-646, 2008.

CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Lançamento Tributário e Ato Administrativo Nulo*. São Paulo: Revista de Direito Tributário Vol. 1, p. 33-44.

COSTA, Adriano Soares da. *Incidência e aplicação da norma jurídica tributária*. Uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2140>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 17.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*, 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1991.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law"*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1986.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

FERREIRA, Aurélio de Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 4.ed. São Paulo: Editora Positivo, 2009.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 1.ed. Vol. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária*, Fundamentos para uma Teoria da Nulidade, 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *As Garantias Constitucionais do Direito de Ação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7.ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

_____. *Obrigação Tributária*. 2.ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1996.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Devido Processo Legal Substancial e Efetividade do Processo, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, p. 270-297, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

_____. O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 1.ed., São Paulo: Editora Dialética, p. 71-90, 1995.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

_____. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. Vol. 4. São Paulo: Dialética, p. 79-89, 1999.

MARQUES, Márcio Severo; COIMBRA, Ronaldo. Procedimento Administrativo, Lançamento e os Débitos Declarados e Não Pagos. In: PIZOLIO, Reinaldo (Coord.).

Processo Administrativo Tributário. 1.ed. São Paulo: Editora Quatier Latin, p. 158-175, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 6.ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996.

_____. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 2.ed. V. I. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Do Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Do Lançamento*. V. 12. 1.ed. São Paulo: Resenha Tributária, p. 53-96, 1987.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de Direito Penal, Parte Geral*. 8.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4.ed. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

MONTANELLI, Indro. *História de Roma, da Fundação à Queda*. 2.ed. Milão: Editora Edições 70 Ltd, 2007.

NEDER, Marcos Vinícius; LOPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 1.ed. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

NERY JR, Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 9.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

NETO, João Francisco. *Sistema Tributário Nacional na Atualidade e a Evolução histórica*. 1.ed. São Paulo: Editora Impactus, 2008.

NETO, Pedro Salvetti. *Curso de Teoria do Estado*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1987.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

PAMPLONA, Danielle Anne. *O devido processo legal no aspecto material*. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Validade, Vigência e Aplicação da Norma Jurídico-Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 631-654, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1996.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Vol. I. 28.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

SILVA, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

_____. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 1.ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1968.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira; MIRANDA, Eliana Bueno de. *Primeiras Linhas de Direito Administrativo*. 1.ed. Publicação do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo, Celso Bastos Editor, 1999.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 1.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 7. São Paulo: Dialética, p. 107-172, 2003.

_____. Dívida Ativa e Princípios Constitucionais: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa nos casos de Nulidade de Certidão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coords.). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Editora Quartier Latin, p. 500-532, 2008.

TUCCI, Rogério Lauriai; CRUZ, José Rogério. *Constituição de 1988 e Processo: regramentos e garantias constitucionais do processo*. São Paulo: Saraiva, 281 p., 1989.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento, Teoria do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.