



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (ECJ)**

**NULIDADES NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO-FISCAL DO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO E FEDERAL**

Rio de Janeiro

2016

EDUARDO RODRIGO DE SOUZA FERREIRA

**NULIDADES NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO-FISCAL DO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO E FEDERAL**

Monografia apresentada junto ao Curso de Direito da Universidade Federal do Estado do Rio Janeiro, na área de Direito Tributário, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel.

Orientador: CELSO DE ALBUQUERQUE SILVA

Rio de Janeiro

2016

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**Declaração de Aceitação de Monografia
(Anexo II)**

A presente Monografia, apresentada pelo(a) aluno(a) _____

_____ ,

poderá ser submetida à exposição e defesa perante a Banca Examinadora.

Para compor a Banca Examinadora, a ser oportunamente formada, sugere-se convidar os professores:

_____ e
_____ .

Rio de Janeiro, ____ de _____ de _____ .

Nome do(a) professor(a) orientador(a)

Assinatura do(a) professor(a) orientador(a)

O(a) autor(a) deste trabalho autoriza a Escola de Ciências Jurídicas da UNIRIO a divulgá-lo, no todo ou em parte, resguardados os direitos autorais, conforme legislação vigente.

Rio de Janeiro, ____ de _____ de _____ .

Assinatura do(a) aluno(a)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, perfeição manifestada, por estar sempre ao meu lado me guiando e me fortalecendo. Ao meu pai, Osório, por ter me desenvolvido como ser humano em todos os aspectos, à minha mãe, Vilma, por ter sido o conforto necessário, à minha mulher Ana Paula, amor da minha vida, por ser minha companheira de todas as horas e aos meus filhos, Clara e Miguel, por serem minha felicidade e fonte de inspiração. E ainda a todos os meus amigos e familiares que a todo tempo estiveram presentes na minha vida me apoiando e me incentivando.

RESUMO

O Contencioso Tributário-Fiscal é uma fase importantíssima do direito tributário, haja vista que inscritos em dívida ativa os créditos tributários passam se tornam títulos executivos extrajudiciais, porquanto, não se faz necessária a fase de conhecimento para sua exigência. Este estudo possibilita compreender quais são elementos indispensáveis na lavratura de Auto de Infração e na prática de qualquer ato administrativo, bem como proporciona aos Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Advogados e Contadores uma abordagem específica sobre um tema assaz complexo. O texto busca integrar a Legislação Tributária, com o Código de Processo Civil e com a Carta de 1988 e seus princípios basilares, haja vista que diversos diplomas legais foram promulgados anteriormente a vigência desta.

Palavras-chave: Contencioso Fiscal. Direito Tributário. Nulidades. Processo Civil. Princípios Constitucionais.

SUMMARY

The Tax and Fiscal Litigation is a very important phase of the tax, given that registered in active debt tax credits become extrajudicial executive titles since, is not necessary to stage knowledge to your requirement. This study makes it possible to understand which are essential elements in the Auto issuance of notices and the practice of any administrative act, as well as provides Taxpayers of the State of Rio de Janeiro, lawyers and accountants a specific approach on a subject very complex. The text seeks to integrate the tax law, with the Civil Procedure Code and the Charter of 1988 and its basic principles, given that several legal instruments were previously promulgated to give effect to this.

Keywords: Tax Litigation. Tax law. Nullities. Civil lawsuit. Constitutional principles.

Índice

1.Introdução	9
1.1 Motivação	9
1.2 Objetivos.....	9
1.2.1 Geral.....	9
1.2.2Específico.....	9
1.3 Organização do texto.....	10
2.Dos Poderes e Deveres das Autoridades Fiscais	12
2.1 O Lançamento de Ofício	12
2.2 Dever de motivação do lançamento.....	14
2.3 Acesso à documentação do sujeito passivo.	16
2.4 Embaraço e Resistência à Fiscalização.	17
2.5 Sigilo Fiscal do Contribuinte.	18
3.Dos Princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário.....	20
3.1 Princípios segundo a Doutrina.....	20
3.2 Princípios de natureza constitucional.....	21
3.2.1Princípio da legalidade.	22
3.2.2Princípio do Contraditório.	23
3.2.3Princípio da Ampla Defesa	24
3.2.4Princípio do Devido Processo Legal.....	24
3.2.5Princípio da Segurança Jurídica.....	25
3.3 Princípios Gerais de Natureza Administrativa.....	26
3.3.1 Legalidade	26
3.3.2Impessoalidade	27
3.3.3Moralidade.....	28
3.3.4Publicidade	29
3.3.5Eficiência	30

3.3.6	Supremacia do Interesse Público	30
3.3.7	Proporcionalidade e Razoabilidade	31
3.4	Princípios Específicos de Natureza Processual Administrativa	32
3.4.1	Motivação	33
3.4.2	Verdade Material	34
3.4.3	Informalismo Procedimental ou formalismo moderado.....	35
3.4.4	Oficialidade.....	36
4.	Dos Requisitos essenciais à formalização do Crédito Tributário.....	38
4.1	Requisitos Formais	39
4.2	Requisitos Materiais.....	40
4.3	Revisão Do Lançamento.....	41
5.	Do Procedimento Probatório	43
5.1	Tipos de Provas Recorrentes no Processo Administrativo Tributário	45
5.1.1	Indício.....	45
5.1.2	Prova Material	45
5.1.3	Presunção	46
5.2	Instrução Processual	50
6.	Dos Casos mais recorrentes de Nulidades nas Instâncias Administrativas e Tribunais.....	51
6.1	Erro na notificação do sujeito passivo.....	52
6.2	Cerceamento de Defesa	53
6.3	Ilegitimidade passiva.....	55
6.4	Ofensas ao princípio da legalidade estrita	56
6.5	Inexistência de nexos entre o relato da Infração, os dispositivos infringidos e a capitulação da multa.....	57
7.	Conclusão	58
	Referencias Bibliográficas	59

1. Introdução

1.1 Motivação

Esse tema visa possibilitar compreender quais são elementos indispensáveis na lavratura de Auto de Infração e na prática de qualquer ato administrativo, bem como proporcionar aos Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Autoridades Fiscais, Estudiosos, Advogados e Contadores uma abordagem específica sobre um tema assaz complexo.

O texto busca integrar a Legislação Tributária, com o Código de Processo Civil e com a Carta de 1988 e seus princípios basilares, haja vista que diversos diplomas legais foram promulgados anteriormente a vigência desta.

Inicialmente, será feita uma abordagem acerca dos poderes e deveres das Autoridades Fiscais, em seguida serão definidos os princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário, para então dissecar os Requisitos essenciais à formalização do Crédito Tributário, passando pelo o Procedimento Probatório para, por fim, analisar os mais recorrentes casos de nulidades e os seus principais motivos sempre à luz da Doutrina e Jurisprudência.

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Proporcionar um pleno conhecimento das nuances do processo administrativo tributário estadual e federal, fazendo uma abordagem à luz da doutrina e jurisprudência pátria, bem como analisar por meio da análise de decisões finais da Administração Judicante e dos Tribunais os principais motivos que ensejam nulidades, e por consequência suas extensões.

1.2.2 Específico

Compreender os poderes e deveres das Autoridades Fiscais, os princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário, os Requisitos essenciais à

formalização do Crédito Tributário, o Procedimento Probatório e por fim os tipos de nulidades e os seus principais motivos à luz da Doutrina e Jurisprudência.

1.3 Organização do texto

O presente trabalho está estruturado em capítulos e, além desta introdução, será desenvolvido da seguinte forma:

- Capítulo I: Dos Poderes e Deveres das Autoridades Fiscais.

Inicialmente, será feita uma abordagem acerca dos poderes e deveres das Autoridades Fiscais, à luz da doutrina e jurisprudência, bem como do Decreto Estadual nº 2473/79 (Processo Administrativo Tributário do Estado do Rio de Janeiro), do Decreto nº 70.235/72.

Capítulo II: Dos Princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário.

Para discutir os princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário, será feito um estudo aprofundado do que a Doutrina dispõe acerca do assunto, bem como sua aplicação no caso concreto.

- Capítulo III: Dos Requisitos essenciais à formalização do Crédito Tributário e do Procedimento Probatório.

Tratando dos Requisitos essenciais à formalização do Crédito Tributário e do Procedimento Probatório será feita a interpretação da legislação tributária com o Código de Processo Civil, para assim estabelecer a forma que um lançamento deva ser realizado observando o devido processo legal.

- Capítulo IV: Dos mais recorrentes casos de nulidades e os seus principais motivos.

Para analisar a luz da Doutrina e Jurisprudência os mais recorrentes casos de nulidades e os seus principais motivos, serão abordados casos concretos julgados tanto na via administrativa, quanto na via jurisdicional.

- Capítulo V: Conclusão.

Por fim serão feitas considerações finais acerca dos Processos Administrativo Tributário do Estado do Rio de Janeiro e Federal, bem como serão descritas as principais contribuições que esse trabalho se propõe a apresentar.

2. Dos Poderes e Deveres das Autoridades Fiscais

2.1 O Lançamento de Ofício

O lançamento tributário é um tema que em regra não possui muita audiência na doutrina jurídica. Contudo, diante da realidade brasileira, com altíssimas taxas de inflação e juros é um tema que deveria ser "*mainstream*" na construção da doutrina e jurisprudência pátria, dado o potencial que o tributo tem, acompanhado dos acréscimos moratórios e penalidades, de dilapidar o patrimônio dos agentes econômicos e, por conseguinte, gerar recessão e desemprego.

Para tratar de um assunto sobremaneira complexo faz-se *mister* que nos atenhamos a todas as etapas do lançamento de ofício, desde o seu nascimento até o encerramento do contencioso, buscando sempre adequar a legislação tributária aos princípios constitucionais estabelecidos na Carta de 1988. Fato esse que é deveras hercúleo, vez que os Regulamentos que regem o processo administrativo fiscal/tributário do Estado do Rio de Janeiro e da União – Decreto Estadual nº 2473/79 (Regulamento do Processo Administrativo do Rio de Janeiro – PAT-RJ) e Decreto nº 70.235/72 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – PAF), respectivamente – foram "promulgados" antes do advento da atual Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Portanto, nesse capítulo trataremos dos elementos básicos para o nascimento do lançamento de ofício, que é uma repercussão direta dos poderes e deveres das Autoridades Fiscais, dado que à luz da combinação dos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional (CTN) são elas que têm a competência de efetuar o lançamento de ofício.

Diante disso, inicialmente será abordada a definição do que é processo, sua diferença de procedimento, para assim verificar todas as etapas necessárias à realização de um lançamento perfeito e eficaz.

Segundo Ricardo Lobo Torres em sua obra *Curso de Direito Financeiro e Tributário* "o processo administrativo aproxima-se do judicial no que concerne às

garantias constitucionais, pois asseguram aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos nela inerentes" ¹.

A CRFB assegura nos incisos LIV e LV do seu artigo 5º, como direito e garantia fundamental, o direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, *in verbis*:

"CRFB/1988, art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o **devido processo legal**;

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

Dessarte, por expressa disposição constitucional, deverá ser garantido ao litigantes o direito de discutir a exigência fiscal não somente na esfera judicial, mas também na esfera administrativa.

Segundo o magistério de *Humberto Theodoro Junior*², "processo e procedimento são conceitos diversos e que processualistas não confundem". Continuando, o jurista mineiro assevera que processo é "o método, isto é, sistema de compor lide em juízo através de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto procedimento é a forma material com que o processo se realiza em cada caso concreto"³.

Nesse sentido, é fácil concluir que não há processo sem procedimento, vez que este é a forma pela qual se desenvolve o processo, ou seja, é o próprio rito processual.

Ocorre que há procedimentos administrativos que não resultam a instauração de qualquer processo. Por exemplo, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro existe: o Procedimento Prévio de Ofício a lavratura de Termo de Apreensão, Termo de Início de Fiscalização, de Termo de Encerramento de Fiscalização, de Termo de apreensão, Auto de Constatação; no âmbito da União existe: o Procedimento Fiscal,

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 344-345.

² THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 6a. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1990, vol. I, p. 45.

³ *Idem*, *op. cit.*, p. 45.

a lavratura de Termo de Apreensão, Termo de Início de Fiscalização, de Termo de Encerramento de Fiscalização, entre outros.

Dessarte, qualquer ato administrativo praticado pelas as autoridades fiscais deve estar de acordo com os princípios constitucionais, sob pena de invalidar o ato praticado e comprometer a procedência do lançamento de ofício efetuado.

Tendo sido estudados os conceitos basilares acerca da procedimentalidade necessária a prática de qualquer ato administrativo, é essencial que sejam analisados todos os atos praticados pelas autoridades fiscais que antecedem o lançamento de ofício, e dão fundamento a ele, com o fim de adequá-los as requisitos processuais mínimos de validade.

2.2 Dever de motivação do lançamento.

O *caput* do artigo 142 e seu parágrafo único do CTN estabelece que o lançamento possui quatro fases, eis o dispositivo:

"CTN, art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa **(i)** constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **(ii)** procedimento administrativo **(iii)** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **(iv)** propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único – sendo o lançamento atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

A boa doutrina e o STF⁴ consideram que lançamento tem função híbrida, ou seja, simultaneamente tem função constitutiva e declaratória (Teoria da Ubiquidade do Lançamento)⁵.

⁴ "Crédito Tributário. Responsabilidade fiscal de ex-sócio. Fato Gerador. Código tributário Nacional, art. 133, § 1º. O lançamento confere liquidez ao crédito tributário e dá ao credor o direito de exigí-lo. Porém, não é dele que nasce tal obrigação, senão da própria ocorrência do fato gerador. Recurso extraordinário conhecido e provido por unanimidade. (STF, 1ª turma, RE 97036-RJ, rel. Min. Rafael Mayer. 10.08.82.)"

⁵ "Entretanto, para que seja assumida uma posição definitiva acerca da hipótese de ser o lançamento declaratório ou constitutivo do crédito tributário, deve ser considerado que o lançamento tributário, antes de se configurar como um conceito lógico-jurídico universal aplicável a priori, reveste-se muito mais, do carácter de um conceito jurídico-positivo de construção obtida a posteriori, vinculado a uma determinada estrutura de direito positivo, e por isso mesmo resultado da construção teórica do próprio legislador, aplicável a um âmbito de validade determinando, no espaço e no tempo, pelo ordenamento jurídico e de acordo com o

Assim, o lançamento tem função constitutiva, vez que constitui o crédito tributário em si (a bem da verdade, a constituição ocorre com a ocorrência do FG, e o lançamento só depois), e função declaratória ao declarar a constituição do crédito, já feita anteriormente, quando da ocorrência do FG.

Observando o dispositivo legal transcrito supra, para que seja efetuado o lançamento é necessário procedimento administrativo, o que pressupõe que deva ser observado o contraditório, ampla defesa e o devido processo legal, princípios este norteadores do estado democrático de direito.

A doutrina majoritária encara o lançamento como um ato administrativo, cujo instrumento adequado para formalizá-lo, além de propor a penalidade, é o Auto de Infração. Lançamento de ofício se reveste de todos os elementos essenciais dos atos administrativos, quais sejam: Competência, Finalidade, Forma, Motivo e Objeto.

Outrossim, é ponto passível na doutrina, o dever de motivação dos atos administrativos praticados pelas autoridades – tal preceito é uma repercussão direta na Administração Pública do inciso X do artigo 93 da Constituição Federal⁶ que preceitua que “as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros” – a fim de garantir ao paciente do ato o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Compartilha desse entendimento Celso Antônio Bandeira de Mello⁷, ao definir motivação:

“[...] dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são “donos” da coisa

posicionamento adotado. (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Do Lançamento Tributário- Execução e Controle. São Paulo: Dialética, 1995, p.24)”

⁶ "CRFB, Art. 93 - Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

[...]

X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;”

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 382.

pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, “todo o poder emana do povo(...)”. Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como “Estado Democrático de Direito”, proclamando ainda ter como um de seus fundamentos a “cidadania”, os cidadãos e em particular **o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam.**” [Grifei.]

Vê-se o dever de motivação repercutir na legislação tributária, dado que tanto a federal quanto a estadual preconizam que na lavratura do auto de infração a Autuante deve fazer a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, bem como consignar o dispositivo legal infringido e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação.

2.3 Acesso à documentação do sujeito passivo.

"A fiscalização do crédito tributário é um poder dever da Administração Fiscal"⁸. Este poder é pleno, contudo deve ser exteriorizado na forma da lei. O CTN possui diversas normas que garantem à Administração exercer a fiscalização dos tributos em especial se artigo 195 e parágrafo único⁹.

Por isso, não se aplicam a legislação tributária, dada que é lei específica, quaisquer dispositivos legais limitativos das prerrogativas fiscais de examinar documentos fiscais de toda a ordem, sendo somente necessário que sejam sempre observados os direitos e garantias constitucionais, bem como sejam quaisquer procedimentos efetuados lavrados a termo.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 321

⁹ CTN, art. 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único - Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

2.4 Embaraço e Resistência à Fiscalização.

Tanto a Legislação Tributária estadual quanto a Legislação Tributária Federal definem embaraço a fiscalização como sendo o ato deliberado de se negar a colaborar com o poder-dever do estado de fiscalizar, ao embaraçar, dificultar, retardar ou impedir a ação fiscal, por qualquer meio ou forma, assim entendido, inclusive, deixar de mostrar bem móvel ou imóvel, mercadoria ou estabelecimento, pertinentes ao tributo fiscalizado, a Auditor Fiscal, quando por esse solicitado.

Nesse diapasão ainda se estatui o conceito de resistência à fiscalização que é tipificado como a restrição ou negativa de acesso ao estabelecimento ou qualquer de suas dependências, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde o contribuinte exerça sua atividade ou onde se encontrem mercadorias, bens, documentos ou arquivos digitais de sua posse ou propriedade, relacionados com situação que dê origem a obrigação tributária.

Ocorre que apesar do CTN em seu artigo 195 como mencionado alhures autorizar às Autoridades Fiscais examinar mercadorias, livros, arquivos dos comerciantes, industriais ou produtores, com exclusão de quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas, para fins de investigação fiscal tributária, o direito da Fazenda Pública não é absoluto vez que poder investigatório dos agentes fiscais só é legítimo quando observados os limites referentes aos direitos fundamentais do contribuinte, *in casu* o princípio da inviolabilidade dos domicílios consagrado pelo inciso XI do artigo 5º da CRFB.

Portanto, para que as Autoridades Fiscais não cometam o crime de violação de domicílio (Código Penal, art. 150¹⁰), ela deve se auferir dos instrumentos legais,

¹⁰ Código Penal, art. 150 - Entrar ou permanecer, clandestina ou astuciosamente, ou contra a vontade expressa ou tácita de quem de direito, em casa alheia ou em suas dependências:

Pena - detenção, de um a três meses, ou multa.

§ 1º - Se o crime é cometido durante a noite, ou em lugar ermo, ou com o emprego de violência ou de arma, ou por duas ou mais pessoas:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, além da pena correspondente à violência.

§ 2º - Aumenta-se a pena de um terço, se o fato é cometido por funcionário público, fora dos casos legais, ou com inobservância das formalidades estabelecidas em lei, ou com abuso do poder.

§ 3º - Não constitui crime a entrada ou permanência em casa alheia ou em suas dependências:

I - durante o dia, com observância das formalidades legais, para efetuar prisão ou outra diligência;

II - a qualquer hora do dia ou da noite, quando algum crime está sendo ali praticado ou na iminência de o ser.

§ 4º - A expressão "casa" compreende:

utilizando-se para isso da própria legislação tributária ao lavrar a autuação por embarço ou resistência à fiscalização, bem como efetuar o arbitramento das operações, com o intuito de inverter o *onus probandi*, e, por fim, deve lavrar representação ao Ministério Público, considerando que tanto embarço quanto resistência à fiscalização são crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8137/90, art. 1º, V e p.u.¹¹).

2.5 Sigilo Fiscal do Contribuinte.

Todo e qualquer agente público deve no exercício de suas funções guardar sigilo. Com as autoridades fiscais não é diferente. Consagrado no artigo 195 do CTN¹² é dever das Autoridades fiscais conservar o sigilo fiscal dos sujeitos passivos.

I - qualquer compartimento habitado;

II - aposento ocupado de habitação coletiva;

III - compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade.

§ 5º - Não se compreendem na expressão "casa":

I - hospedaria, estalagem ou qualquer outra habitação coletiva, enquanto aberta, salvo a restrição do n.º II do parágrafo anterior;

II - taverna, casa de jogo e outras do mesmo gênero

¹¹ Lei nº 8137/90, Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. [Grifei.]

¹² CTN, art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Exceção-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

A violação de tal garantia se encontra tipificada no Código Penal no artigo 325¹³ como sendo crime próprio sujeito a detenção de seis meses a dois anos.

¹³ Violação de sigilo funcional

Código Penal, art. 325 - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

§ 1º Nas mesmas penas deste artigo incorre quem:

I – permite ou facilita, mediante atribuição, fornecimento e empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações ou banco de dados da Administração Pública;

II – se utiliza, indevidamente, do acesso restrito.

§ 2º Se da ação ou omissão resulta dano à Administração Pública ou a outrem Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

3. Dos Princípios que norteiam o Processo Administrativo Tributário

3.1 Princípios segundo a Doutrina.

Para ser feita uma perfeita abordagem acerca dos princípios que regem o Processo Administrativo Tributário, é fundamental que seja feita uma precisa definição do que de fato são e a sua aplicabilidade na interpretação da lei.

Tanto a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro¹⁴ quanto Código de Tributário Nacional¹⁵ colocam os princípios como etapas do método de integrativo com a função de suprir eventuais lacunas no ordenamento.

Ocorre com a evolução da Teoria Geral do Direito os princípios deixaram de ter essa função secundária para ter uma função norteadora tanto no processo legislativo quanto na interpretação legislativa.

Da rigidez da Carta Magna de 1988 o ordenamento jurídico passou a se apresentar de forma escalonada, retrato da pirâmide Kelseniana, onde os princípios ocupam o topo.

Diante disso, a doutrina passou a focar nos princípios, sua definição aplicabilidade.

O magistério de Geraldo Ataliba (1985) ensina que princípios são *linhas mestras* que norteiam o ordenamento jurídico e toda sociedade, devendo serem compulsivamente percebidos pelas instituições de qualquer natureza.

Já Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶ pontua que princípio "é mandamento nuclear de um sistema que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o

¹⁴ Art. 4º. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

¹⁵ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido".

Roque Antônio Carraza¹⁷, conclui que:

"Em suma, princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam com devem se aplicar as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas.

(...)

Como se viu, são princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão."

Pelo exposto, é fácil concluir que princípios são mandamentos basilares de um ordenamento jurídico que lhe dão suporte, fundamentação e que refletem o seu espírito, servido, portanto, norteador do legislador quando da elaboração das normas e do interprete quando da aplicação.

No que tange ao Processo Administrativo Tributário não poderia ser diferente, desse modo é regido por três classes de princípios, quais sejam: (i) princípios de natureza constitucional; (ii) princípios gerais de natureza processual administrativa; e (iii) princípios específicos de natureza processual administrativa. (MELLO, 2012)

3.2 Princípios de natureza constitucional.

A Constituição de 1988 consagrou uma série de princípios implícito e explícitos que devem ser observados em qualquer relação jurídica, e não seria diferente na exação fiscal, bem como nas demais relações entre fisco e contribuinte.

Diante disso, é fundamental que sejam abordados nesse trabalho os princípios de natureza constitucional, haja vista que são eles que orientarão e darão base a todo e qualquer procedimento adotado na exigência do crédito tributário tanto na Administração Judicante quanto até mesmo na judicância.

¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 26ª ed. São Paulo Malheiros, 2009, p. 53.

¹⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp.35/56.

3.2.1 Princípio da legalidade.

O princípio da legalidade na ordem constitucional pátria vem consagrado no inciso II do artigo 5º do Texto Constitucional onde se assevera que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

No capítulo próprio que trata do Sistema Tributário Nacional, o artigo 150, incisos I¹⁸, reforça o princípio da legalidade como mandamental na ordem tributária, que inclusive denominado pela boa doutrina com princípio da legalidade tributária. Além disso, é imperioso destacar que mesmo o Código Tributário Nacional define tributo como sendo prestação pecuniária "instituída em lei"¹⁹.

Destarte, somente por meio de lei pode se exigir, criar tributos, com exceção da medida provisória²⁰ que é medida excepcional e será utilizada somente nos casos de urgência e relevante valor social.

Em razão da repercussão do princípio da legalidade as autoridades fazendárias ao efetuarem o lançamento de ofício por meio de lavratura de Auto de Infração estão submetidas ao estrito cumprimento da lei na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente ao determinar a matéria tributável, bem como na esmerada identificação do sujeito passivo e, na perfeita tipificação da

¹⁸ CRFB, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

¹⁹ CTN, art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

²⁰ CRFB/88, art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

infração cometida, ao propor a aplicação da penalidade cabível, conforme aduz o artigo 142, do Código Tributário Nacional²¹.

3.2.2 Princípio do Contraditório.

Previsto no inciso LV, do artigo 5º do Texto Constitucional direito de defesa é uma das garantias basilares do estado democrático de direito. Uma das formas de se exercê-lo é por meio do princípio do contraditório que em a função de "garantir aos litigantes o direito de ação e o direito de defesa, respeitando-se a igualdade das partes. Dessarte, todos aqueles que tiverem alguma pretensão a ser deduzida em juízo podem invocar o contraditório ao seu favor, seja pessoa física ou jurídica" (BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 301).

No Processo administrativo Tributário não poderia ser diferente, ou seja, não instauração do contencioso, o sujeito passivo que impugna a exação fiscal, por meio do contraditório, tem o direito de ser ouvido com igualdade, realizar provas, requer diligências, demonstrar suas razões de fato e de direito daquilo que pretende.

Esse princípio vem consagrado no Processo Administrativo Tributário do Estado do Rio de Janeiro no inciso III do artigo 225 do Código Tributário Estadual, repercutido no também inciso III do artigo 48 do Decreto Estadual nº 2473/79 – PAT-RJ que colocam a ofensa ao contraditório como motivo de nulidade de atos administrativos. No Processo Administrativo Fiscal é homenageado pelo inciso II do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72.

No contencioso tributário, o julgador deverá se manter equidistante entre os interessados²², Fazenda Pública e Contribuinte, fato esse que o impõe a apreciar toda e qualquer motivação, argumento ou prova juntada aos autos oportunizado

²¹ CTN, art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²² "Devemos lembrar-nos de que nos processos administrativos, diversamente do que ocorre nos processos judiciais, não há propriamente *partes*, mas sim *interessados*, e entre estes se coloca a própria Administração." (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 21ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2009, p. 933–934.)

sempre a Impugnante do direito de contraditar, por meio de notificação e abertura de prazo para manifestação.

Portanto, é inexorável que as Autoridades Fiscais no exercício de suas funções, bem como em seus atos praticados devam ter como mandamental a fiel obediência ao contraditório sob pena de nulidade do todo processo administrativo e por consequência a frustração na captação de receitas tributárias.

3.2.3 Princípio da Ampla Defesa

Intimamente ligado ao Princípio do Contraditório, inclusive contido no mesmo inciso do artigo 5º da CRFB a ampla defesa no processo administrativo tributário garante ao Contribuinte o exercício do direito de defesa de forma plena, não sendo admitidos quaisquer cerceamentos, mitigações ou restrições.

Segundo Fábio Soares de Melo(2012, p.36), o princípio da ampla defesa visa "conferir ao contribuinte a possibilidade de demonstrar seus argumentos de fato e de direito [...] de forma a conferir legitimidade procedimento adotado"

Portanto, no âmbito do processo administrativo tributário é inexorável que os julgadores tributários concedam a Impugnante a possibilidade de examinar os autos, manifestar-se a cada juntada de provas ou novos elementos trazidos pelo Fisco, apresente memorandos, entre outros.

Caso haja, a inobservância da ampla defesa, em qualquer fase processual, é cediço que a partir de então o processo se encontra eivado de nulidade, tendo inclusive previsão PAT-RJ (art. 48, II) e no PAF (art. 59, II). Portanto, há que ser anulados todos os atos posteriores ao ato que ensejou a nulidade.

3.2.4 Princípio do Devido Processo Legal

Célula *mater* de qualquer matéria processual o princípio do devido processo legal (*due processo of law*) se traduz no corolário de que ninguém será privado da sua liberdade e propriedade, sem que haja um justo processo amparado na lei, livre do arbítrio do homem.

O magistério de José Afonso da Silva²³ ensina que:

"O princípio do devido processo legal entra agora no Direito Constitucional positivo com um enunciado que vem da Carta Magna inglesa: 'ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal' (art. 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o contraditório e plenitude de defesa (art. 5º, LV), fecha-se o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo, quando se 'fala processo' e não simplesmente procedimento, alude-se, sem dúvida, as formas instrumentais adequadas, a fim de que a prestação jurisdicional quando entregue pelo Estado, dê a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica."

Em razão desse princípio é assegurado ao litigantes que, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes. Tal princípio está consagrado no inciso LIV, do artigo 5º do texto constitucional e é um dos pilares do estado democrático de direito.

Em razão prerrogativa da Fazenda Pública tributar patrimônio e renda, qualquer exigência fiscal deve buscar a fiel observância ao devido processo legal, o que proporcionará ao Contribuinte o exercício de todos os outros princípios.

Portanto, o princípio do devido processo legal é o terreno onde os litigantes exercem todos os direitos e garantia a eles inerentes.

3.2.5 Princípio da Segurança Jurídica

Em que se pese não haver expressa previsão no texto constitucional vigente o princípio da segurança jurídica em matéria tributária tem por finalidade " zelar e garantir a aplicação e efetividade dos demais princípios que regulam o direito, de modo a limitar a atuação dos entes políticos em suas esferas de atuação, por meio da subordinação à sua estrita observância"²⁴.

Nesse sentido Alberto Xavier²⁵, consigna:

"[...] as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que facultam um quadro completo de quais as suas

²³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 430-431.

²⁴ MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012, p.44.

²⁵ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

ações ou condutas originadoras de encargos fiscais. [...] o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributário com base direta e exclusiva na lei."

Com base na segurança jurídica o Contribuinte deve estabelecer com o Contribuinte uma relação sob o império da boa fé objetiva, portanto todos os atos praticados pela administração pública (consulta, termos de acordos, benefícios fiscais, regimes especiais) devem ser fielmente cumpridos pela administração pública e qualquer mudança em entendimentos ou regulamentações tem de ter efeitos pro-futuro.

3.3 Princípios Gerais de Natureza Administrativa

A Carta de 1988 estabelece que a administração pública deve ser norteadas por princípios basilares, princípios estes que dão origem ao ramo do Direito Administrativo e instituem o regime jurídico administrativo²⁶.

Dessa forma o artigo 37 da CRFB estabelece que, *verbis*:

"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

Diante disso, em razão do processo administrativo tributário tramitar por meio de atos administrativos praticados em órgão da administração pública dos entes federativos, este encontra-se subordinado a fiel observância dos princípios constitucionais de natureza administrativa.

3.3.1 Legalidade

No campo da administração pública o princípio da legalidade assume uma vertente mais específica, o princípio da legalidade estrita.

Como já descrito alhures o Princípio da Legalidade aplicada no Direito Constitucional preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo

²⁶ MELO, Fábio Soares de. *Op. cit.*, p.47.

senão em virtude de lei (CRFB/88, art. 5º, II). Portanto, tudo aquilo que a lei não veda é permitido ao cidadão fazer.

No ramo do Direito Administrativo, tendo em vista que no estado democrático de direito o estado deve intervir minimamente na esfera privada, o agente público somente pode e deve praticar atos que estão previstos na lei.

Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles²⁷, observa:

"A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar civil e criminal, conforme o caso"

Portanto, toda eficácia da atividade administrativa, tanto da autoridade fiscal ao efetuar o lançamento do tributo ou propor a aplicação da penalidade quanto do julgador tributário na Administração Judicante, está condicionada a observância da lei e do Direito, conforme preconiza o inciso I do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9784/99²⁸ no âmbito federal, bem como inciso I do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei Estadual nº 5427/09²⁹ no âmbito do estado do Rio de Janeiro³⁰.

3.3.2 Impessoalidade

²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; e BURLE FILHO, José Manuel. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 89.

²⁸ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
I - atuação conforme a lei e o Direito;

²⁹ Art. 2º O processo administrativo obedecerá, dentre outros, aos princípios da transparência, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, impessoalidade, eficiência, celeridade, oficialidade, publicidade, participação, proteção da confiança legítima e interesse público.

§1º Nos processos administrativos serão observadas, entre outras, as seguintes normas:

I - atuação conforme a lei e o direito;

³⁰ "A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito. É p que diz o inc. I do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99. Com isso, fica evidente que, além da atuação conforme a lei, a legalidade significa, igualmente, a observância dos princípios administrativos." (MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit., loc. cit.*)

Decorrente do princípio da isonomia e da lisura no trato da coisa pública o princípio da impessoalidade obsta que a administração pública seja usada em interesse que não seja o público.

O magistério de Maria Sylvia Zanella di Pietro³¹, ensina, que o princípio da impessoalidade deve ser observado tanto na relação com o administrado quanto pela própria Administração. Diante disso, a atividade administrativa deve sempre buscar a satisfação do interesse público, sendo irregulares quaisquer atos praticados com outro objetivo, ao mesmo tempo que os atos administrativos não representam a vontade pessoal o servidor ou do órgão que tem a competência para praticar determinados atos, mas sim a personifica a vontade estatal em si.

São exemplos do princípio da impessoalidade no âmbito do processo administrativo tributário: na distribuição de ações fiscais por meio de sistemas eletrônicos de forma randômica, a distribuição de processos à julgadores tributários da mesma forma, as exceções de impedimento e suspeição constantes nos regulamentos que regem o processo administrativo tributário do Estado do Rio de Janeiro e o processo administrativo fiscal da União, entre outros.

3.3.3 Moralidade

O princípio da moralidade instaura a ética na Administração Pública na medida que impõe que cada ato praticado pelo agente público tenha como requisito de validade a moral administrativa, vez que está sujeito a exame de sua legitimidade quer pela própria administração que pelo Poder Judiciário.

³¹ "Exigir impessoalidade da Administração tanto pode significar que esse atributo deve ser observado em relação aos próprios administrados como à própria Administração. No primeiro sentido, o princípio estaria relacionado com a finalidade pública que deve nortear toda a atividade administrativa. Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento [...].

[...]

No segundo sentido, o princípio significa, segundo José Afonso da Silva (1989:562), baseado na lição de Gordillo que 'os atos e provimento administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da Administração Pública, de sorte que ele é o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que manifesta a vontade Estatal.' (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 71.)

Nesse sentido Hely Lopes Meirelles³² pontou que:

"O cerco é que a moralidade do ato administrativo juntamente com sua legalidade e finalidade, além de adequação aos demais princípios, constituem pressupostos de validade sem os quais toda atividade pública será ilegítima".

A ausência de moralidade administrativa pode afetar as atividades da Administração em várias vertentes, contudo, quando a imoralidade se perfaz em atos de improbidade que impliquem em prejuízo ao erário público, o instrumento legal regulador é a Lei nº 8429/92, onde se estatui as hipóteses configuradoras de improbidade administrativa, bem como estabelece sanções aplicáveis aos agentes públicos e a terceiros, quando responsáveis por esse tipo de infringência (CARVALHO FILHO, 2009).

No âmbito do processo administrativo tributário configuraríamos a não observância ao princípio da moralidade: os lançamentos de ofício efetuados ao arrepio da lei, sem dispor de elementos que comprovem o ilícito praticado; as decisões da proferidas pela administração judicante de forma contrária a doutrina e jurisprudência, vez que refletem puro corporativismo; os pedidos ou conversão em diligência com intuito puramente protelatório; os pedidos de vista protelatório; o não acolhimento de pedidos sem fundamentação tanto no âmbitos das ações fiscais quanto no contencioso, entre outros.

3.3.4 Publicidade

O princípio da publicidade confere transparência na relação entre Administração e Administrado. Diante disso, é mandamental que para o ato administrativo gozar de eficácia que seja publicado no órgão oficial.

No âmbito da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro a Junta de Revisão Fiscal publica seus atos por meio do seu sítio da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, de igual forma procede o Conselho de Contribuintes, como adicional de que suas decisões são publicadas por meio da Imprensa Oficial do Estado do Rio de Janeiro (DOE-RJ).

³² MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 91.

No âmbito da União as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF são publicadas no seu sítio próprio.

3.3.5 Eficiência

Nas palavras de Hely Lopes Meirelles as atividades desenvolvidas pela Administração Pública devem ser exercidas com "presteza, perfeição e rendimento funcional"³³. Intrinsecamente ligado à supremacia do interesse público o princípio da eficiência impele que a Administração Pública no exercício de suas atividades seja efetiva.

No âmbito do processo administrativo tributário José Eduardo Soares de Melo³⁴ nos agraciou com esta preciosa lição:

"a fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto com o empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento), e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento do seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para uma solução, causando transtorno às partes litigantes. A Fazenda vê-se impossibilitada ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistirem bens suficientes para garantir a execução judicial"

Portanto, o Fisco quer na execução de ações fiscais quer no transcorrer do contencioso deve perquirir a máxima eficiência nos seus procedimentos e cumprimento de prazos, haja vista que deve ser garantido ao Contribuinte a previsibilidade de seu patrimônio, bem como deve ser proporcionada à fazenda pública auferir de forma mais eficiente os recursos que deverão compor o erário e financiar a máquina pública.

3.3.6 Supremacia do Interesse Público

Decorrente do princípio da impessoalidade conjugado com a finalidade do ato administrativo a busca pela satisfação do interesse público é elemento primordial de qualquer ato administrativo, posto que é indisponível.

³³ MEIRELLES, Hely Lopes. op. cit., p. 98

³⁴ *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: coedição CEU e RT, 2006.

Porquanto, a Administração no exercício de suas funções não pode dispor discricionariamente de seus poderes nem pode renunciá-los, haja vista que o titular do interesse público é o Estado, e não a Administração, ou seja, a administração é o instrumento pelo qual o Estado persegue a satisfação do interesse público³⁵.

Assim sendo é vedado tanto à Administração Ativa na execução de ações fiscais quanto à Administração Judicante no Contencioso a prática de ato administrativo desprovido de imparcialidade, com finalidade que não seja a satisfação do interesse público.

3.3.7 Proporcionalidade e Razoabilidade

A proporcionalidade e a razoabilidade são princípios que muitos acadêmicos entendem que aquele é vertente deste.

Em que se pesem as consagradas opiniões, tal entendimento não se de toda procedente, haja vista que tais princípios têm origem de sistemas jurídicos diversos, sendo que princípio da razoabilidade tem origem nos Estados Unidos, em razão do “due process of law”, com base sua Magna Carta.

Por sua vez o princípio da proporcionalidade tem origem do direito europeu, especificamente nas arquiteturas Germânicas. Há indícios que surgiu nos séculos XII (Magna Carta de 1215) e XVIII, quando gravitavam sobre a Inglaterra as teorias jusnaturalistas, as quais promulgavam o homem como indivíduo titular de direitos imanentes a sua natureza, insurgindo-se contra o positivismo acentuado dos Estados.

³⁵ " O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral.

(...)

Dele decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou renúncia" (MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit., p. 109.)

Acerca do Princípio da proporcionalidade Alexy³⁶ asseverou:

“O princípio da proporcionalidade pede que colisões de direitos fundamentais sejam solucionadas por ponderação. A teoria dos princípios pode mostrar que se trata, na ponderação, de uma estrutura racional de argumentar jurídico-constitucional. Mas ela também torna claro que a ponderação deve ser assentada em uma teoria da jurisdição constitucional, se ponderação deve desenvolver plenamente o seu potencial de racionalidade”.

Diante disso o magistério de Humberto Ávila³⁷ entende que, “a proporcionalidade somente é aplicável nos casos em que exista uma relação de causalidade entre um meio e um fim. Sua aplicabilidade está condicionada à existência de elementos específicos (meio e fim)”

Já o princípio da razoabilidade "é utilizado na aplicação da igualdade, para exigir uma relação de congruência entre o critério distintivo e a medida discriminatória. O exame da decisão permite verificar que há dois elementos analisados, critério e medida, e uma determinada relação de congruência exigida entre eles"³⁸.

Portanto, o ato administrativo deve ser adequado, necessário, proporcional e razoável. Tais princípios se revelam importantíssimos no controle de legalidade dos atos administrativos na medida em que limitam as arbitrariedades que os agentes públicos podem cometeriam ao dispor de discricionariedade.

3.4 Princípios Específicos de Natureza Processual Administrativa

Em razão do processo administrativo tributário ser regido por normas processuais específicas, onde, apesar de haver um lide, é teatro onde o estado não exerce o a função de interessado de forma plena, vez que goza de autotutela, bem

³⁶ ALEXY, Robert. *Constitucionalismo Discursivo*. Tradução de Afonso Heck. 2ª ed.. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2008, p. 9.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. [da definição à aplicação dos princípios jurídicos]*. 7ª ed. Malheiros. São Paulo. 2007, p. 143.

³⁸ Ibidem, p 143.

como o objetivo não é lograr vencedor, mas sim arrecadar tributos, há princípios que somente são aplicados nesse âmbito.

É cediço que o processo administrativo tributário deve seguir todos os princípios de natureza constitucional, bem como princípios gerais de natureza processual administrativa, vez que estão contidos no texto constitucional e por este motivo são de obrigatório cumprimento, sob pena da invalidade de todo o processo.

Contudo, há princípios que têm aplicação específica no processo administrativo tributário em razão das próprias prerrogativas da Administração Pública na sua função de Estado, quais sejam: motivação, verdade material, informalidade e celeridade.

3.4.1 Motivação

É certo que motivação, não se confunda com motivo, é um dos elementos essenciais à validade de qualquer ato administrativo e por este motivo é que a autoridade fiscal deve estar atenta em subsumir a norma ao fato, caso contrário configura ofensa ao contraditório e prejuízo à ampla defesa da Impugnante.

Compreende-se a motivação do ato administrativo no âmbito do processo administrativo tributário "na exposição, pela Administração Pública, das razões que levaram à prática de determinado ato administrativo, na explicitação das circunstâncias que, em consonância com as hipóteses normativas, determinaram a prática do ato administrativo" (MELO, Fábio Soares de. Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Dialética, 2012, p.61).

Nesse sentido a tanto o PAT-RJ (art. 74, III e IV)³⁹, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, quanto o PAF (art. 10, III e IV)⁴⁰, no âmbito dos tributos de

³⁹ "Art. 74 - O auto de infração conterà os seguintes elementos:

I - nome, razão social ou denominação do autuado, a atividade profissional ou econômica que exerça, seu endereço e números de inscrição no Cadastro Fiscal do Estado e no Cadastro Fiscal Federal;

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

III - a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo;

IV - o dispositivo legal infringido e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação;

V - o valor do tributo e/ou das multas exigidas;

VI - a indicação da repartição em que correrá o processo, com o seu endereço;

competência da União, asseveram que o lançamento de ofício devem estar fundamentados pelos elementos de fato e de direito que ensejaram a lavratura, a fim de que sejam garantidos o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte, sob o risco de serem nulos(PAT-RJ, art. 48, II⁴¹ e PAF, art. 59, II⁴²).

Além disso, no âmbito do Rio de Janeiro o PAT-RJ prevê especificamente a nulidade para decisões não fundamentadas (art. 48, III).

3.4.2 Verdade Material

No Processo administrativo tributário, em razão da administração pública ser ao mesmo tempo interessada e julgadora, além de ter como objetivo principal a satisfação do interesse público e por consequência fazer justiça tributária, o que é perquirido pela Administração Judicante é verdade real⁴³.

Nesse diapasão Carvalho Filho⁴⁴ conceitua que:

"Pelo princípio da verdade material o próprio administrador pode buscar as provas para chegar à sua conclusão e para que o processo administrativo sirva de realmente para chegar a verdade incontestável, e não apenas a que se ressaí de um processo meramente formal.
[...]"

VII - a intimação para a efetivação do pagamento ou apresentação de defesa com menção dos prazos correspondentes, bem como da incidência da taxa a que se refere o item 11, A, do inciso III, do Decreto 5/75, com a redação dada pela Lei 2879/97 e eventuais benefícios para o sujeito passivo;" [Grifei]

⁴⁰ "Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula." [Grifei]

⁴¹ "Art. 48 - São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição ou prejuízo do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

IV - o auto de infração ou a nota de lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator." [Grifei.]

⁴² " Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa." [Grifei]

⁴³ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 21ª ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2009, p. 933-934.

⁴⁴ Idem.

No processo judicial é as partes que compete a produção de provas que respaldem suas alegações. O juiz apenas as aprecia como meio de chegar ao seu convencimento. No processo administrativo, porém, o próprio administrador vai à busca de documentos, comparece a locais, inspeciona bens, colhe depoimentos e, a final, adota realmente todas as providências que possam conduzi-lo a uma conclusão baseada na verdade material ou real."

À bem da verdade, o princípio da verdade material é uma repercussão direta da combinação dos princípios da autotutela com o da eficiência, vez que pelo fato da decisão administrativa não fazer coisa julgada, o administrado em razão de eventuais decisões administrativas injustas poderia buscar a tutela jurisdicional tendo a oportunidade de produzir provas robustecidas e impor a administração, além de insucesso em execuções fiscais, mas também a perda de recursos públicos com o adimplementos de honorário sucumbenciais.

3.4.3 Informalismo Procedimental ou formalismo moderado.

Decorrente do princípio da verdade material o informalismo procedimental se manifesta no âmbito do processo administrativo tributário na liberdade que o julgador tem de no silêncio da lei não ser obrigado a adotar um rigor excessivo na tramitação dos processos administrativos, vem que o que se busca é a verdade real. Portanto, ao administrador cabe "*seguir um procedimento adequado ao objeto específico a que se destinar o processo*"⁴⁵.

Nesse diapasão, impende destacar o entendimento Leandro Paulsen⁴⁶ citando os ilustres Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López como sendo a informalidade moderada, *in verbis*:

"[...] desde que preservadas as garantias fundamentais o administrado, é mais adequada ao auto controle da legalidade pela Administração Pública mais aberta à busca da verdade real, como vimos é a base de todo o sistema."

⁴⁵ Ibidem, p. 933.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18.

E conclui citando Cleucio Santos Nunes que "A finalidade do princípio do formalismo moderado [...] milita a favor do administrado, pois é esperado que a Administração não imponha medidas burocráticas que inviabilizem sua pretensão."

Na legislação federal esse princípio está consagrado no inciso IX do artigo 2º da Lei nº 9784/99 e se revela como sendo a " adoção de formas simples, eficientes para propiciar adequado grau de certeza e respeito aos administrados".

A legislação tributária do Rio de Janeiro também aplicação do princípio do informalismo procedimental. A mais relevante delas é o levantamento da perempção pelo Conselho de Contribuintes em razão dos argumentos do contribuinte (PAT-RJ, art. 92) ⁴⁷.

3.4.4 Oficialidade

Decorrente do poder de autotutela o princípio da oficialidade confere a Administração Pública instaurar e tramitar o processo administrativo independente da vontade do interessado. É diferente da tutela jurisdicional, que apesar de ter evoluído nesse sentido com o novo Código de Processo Civil, ainda continua inerte na instauração dos processos (CPC, art. 2º)⁴⁸.

Tal princípio é consagrado no âmbito estadual no artigo 206 do CTE e no âmbito federal no inciso XII do artigo 2º da Lei nº 9784/99, verbis:

"CTE, art. 206 - O processo poderá ser iniciado **de ofício**, pela autoridade ou servidor competente, ou por petição da parte interessada." [Grifei.]

" Lei nº 9784/99, 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:

[...]

XII - **impulsão, de ofício, do processo administrativo**, sem prejuízo da atuação dos interessados;

⁴⁷ Art. 92 - Se a autoridade fiscal negar seguimento à impugnação, por perempta, caberá recurso, com efeito suspensivo, no prazo de 10 (dez) dias, à autoridade indicada em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda, a qual poderá levantar a perempção se considerar relevantes os argumentos do interessado.

⁴⁸ Art. 2º O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial, salvo as exceções previstas em lei.

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." [Grifei.]

Portanto, se revela no fato de que a iniciativa de instauração e desenvolvimento do processo compete à própria Administração, desse modo o Administrador sem prejuízo à atuação dos interessados tem a função de concluir o processo de forma mais célere possível, vez que não fica adstrito a iniciativa de terceiros.

4. Dos Requisitos essenciais à formalização do Crédito Tributário

O Auto de infração é a peça jurídica básica para a materialização do direito do estado de exigir tributos. Para isso é faz-se mister que sua lavratura obedeça aos princípios constitucionais consagrados na carta constitucional promulgada em 1988, e é daí que surge a importância de entender com perfeição de que modo o lançamento é feito.

Tendo como fundamento os requisitos essenciais de validade dos atos administrativos (Competência, Finalidade, Forma, Motivo e Objeto), o lançamento de ofício deve ser composto de todos esses elementos, bem como de outros dispostos nas legislações processuais tributárias dos entes federativos.

Além disso, em razão da compulsoriedade do dever de motivação⁴⁹ do ato administrativo, o Auto de Infração deve ser motivado por meio da esmerada subsunção da norma tributária ao fato que ensejou a infringência, a fim de se extrair a matéria tributável bem como uma perfeita tipificação da ilicitude e com isso proporcionar ao Autuado o pleno exercício do seu direito de defesa.

A própria Lei nº 9784/99⁵⁰, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, preconiza a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão administrativa.

⁴⁹ "O princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas as categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos." (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 77).

⁵⁰ "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

Portanto, como qualquer inicial de processo, o auto de infração deverá inexoravelmente conter elementos de fato e de direito que consubstanciam a exigência tributária.

4.1 Requisitos Formais

O PAT-RJ⁵¹ e o PAF⁵² são semelhantes quantos aos requisitos formais de validade do Auto de Infração.

Tanto âmbito dos tributos de competência do estado do Rio de Janeiro quanto dos tributos de competência da União os auto de infração deverá conter: a qualificação completa do Autuado para sua perfeita identificação, o local, a data e a

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - **indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;**

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação." [Grifei.]

⁵¹ Decreto nº 2473/79, art. 74 - O auto de infração conterá os seguintes elementos:

I - nome, razão social ou denominação do autuado, a atividade profissional ou econômica que exerça, seu endereço e números de inscrição no Cadastro Fiscal do Estado e no Cadastro Fiscal Federal;

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

III - a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo;

IV - o dispositivo legal infringido e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação;

V - o valor do tributo e/ou das multas exigidas;

VI - a indicação da repartição em que correrá o processo, com o seu endereço;

VII - a intimação para a efetivação do pagamento ou apresentação de defesa com menção dos prazos correspondentes, bem como da incidência da taxa a que se refere o item 11, A, do inciso III, do Decreto 5/75, com a redação dada pela Lei 2879/97 e eventuais benefícios para o sujeito passivo;

VIII - a assinatura do autuante e a indicação do seu nome por extenso, cargo ou função e número da matrícula, ressalvada a hipótese de emissão por processo eletrônico, a carimbo ou por outra forma legível.

⁵² Decreto nº 70.235/72, art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

hora da lavratura, a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, o dispositivo legal infringido e o que lhe comine a sanção ou justifique a exigência do cumprimento da obrigação, valor do tributo e/ou das multas exigidas, a identificação da repartição fiscal em que correrá o processo, a intimação para a efetivação do pagamento ou apresentação de defesa com menção dos prazos correspondentes, com a indicação e eventuais benefícios para o sujeito passivo me caso de renúncia ao contencioso, e, por fim a correta identificação da Autoridade Fiscal Autuante.

A corroborar o exposto acima, insta transcrever o entendimento do renomado Leandro Paulsen⁵³ que preleciona:

"O Auto de Infração deve conter, necessariamente, os requisitos elencados no art. 10 do PAF, sob pena de nulidade. Tais requisitos são mínimos e dizem respeito tão-somente ao que realmente é indispensável para a identificação da norma, do fato gerador, do contribuinte, do montante devido e do próprio auto de lançamento, sem o que não se teria elementos para verificar a regularidade e conteúdo do ato"

São esses os requisitos formais os quais a inexistência invalida o Auto de infração por vício de forma.

4.2 Requisitos Materiais

São os requisitos materiais que dão a forma de peça inicial ao auto de infração na medida que eles são a exposição dos motivos que ensejaram o lançamento de ofício.

Para isso o Autuante deve levar a termo a descrição dos fatos que ensejaram o lançamento de ofício em consonância com as provas produzidas, com eventuais infringências à legislação tributária para, a partir daí, efetuar a correta tipificação da infringência por meio da subsunção dos fatos ocorridos à norma tributária.

A corroborar o exposto acima, insta transcrever o entendimento do renomado Leandro Paulsen⁵⁴ na sua obra *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência* em que cita o excerto do voto do Conselheiro

⁵³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *op. cit.*, p. 42.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 15ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2013. p. 2039.

Ronaldo Lindimar José Marton, da 1ª C do 3º CC, no julgamento do recurso nº 301-27.640, em jun/94, *verbis*:

"É imprescindível que a autoridade fiscal, quando na penalização do infrator, indique explicitamente qual das hipóteses ocorreu. A vaga alegação de que a multa 'possui todos os elementos necessários para sua exigência' não informa adequadamente ao autuado qual ato ou omissão a ele imputável estaria ensejando a punição. No caso vertente, as hipóteses elencadas pela lei não poderiam ocorrer simultaneamente. Ao deixar de explicitar, entre as hipóteses contidas no dispositivo legal, aquela que ensejou a aplicação da punição, a autoridade cerceou o direito de defesa do autuado. Impõe-se que a autoridade descreva o fato concreto passível de punição, apontando a norma que foi transgredida"

Tal obrigatoriedade é inclusive elemento formal como mencionado alhures, contudo o que se trata aqui é o do conteúdo.

Nesse sentido, o lançamento de ofício se perfaz completo, haja vista que detém todos os requisitos de validade, bem como proporciona ao Autuado o pleno exercício do direito de defesa como manda a Carta Constitucional.

4.3 Revisão Do Lançamento

Em razão da retificação do lançamento somente poder ser realizado por meio de lançamento do ofício, o dispositivo legal que estabelece, *numerus clausus*, as hipóteses de revisão é os artigo 149 do Código tributário Nacional e incisos, eis a transcrição do dispositivo:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Portanto, como a revisão do lançamento não é ato discricionário sujeito ao livre arbítrio da autuante, é ato administrativo, logo deve cumprir todos os seus requisitos de validade, ou seja, deve ser fundamentado com base nos dispositivos que autorizem a sua realização, *in casu* os incisos do artigo 149 do CTN, atentando para o prazo decadencial.

5. Do Procedimento Probatório

Segundo a teoria estática da distribuição do ônus da prova, consagrada pelo artigo 333 e incisos do Código de Processo Civil de 1973 e artigo 373, incisos I e II do Código de Processo Civil de 2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse passo, impõe-se fazer, de antemão, a diferenciação entre obrigação e ônus processual, sendo considerado ônus o encargo da parte que, caso descumprido, acarreta-lhe uma posição de desvantagem no processo, ao passo que a obrigação caracteriza-se por ser uma conduta a ser aproveitada pela outra parte, podendo até mesmo ser compelido à parte sujeita a essa obrigação tal comportamento.

Ocorre que, com a crescente atenção e busca pela maior efetividade dos direitos subjetivos, ao devido processo legal substantivo e com a força normativa conferida aos princípios, esse sistema vem se mostrando insuficiente e, muitas vezes, protagonistas de julgamentos injustos.

Bem representativa dessa visão a doutrina de Fredie Didier Jr⁵⁵:

“(....) Sucede que nem sempre autor e réu têm condições de atender a esse ônus probatório que lhes foi rigidamente distribuído – em muitos casos, por exemplo, vêem-se diante de prova diabólica. E, não havendo provas suficientes nos autos para evidenciar os fatos, o juiz terminará por proferir decisão desfavorável àquele que não se desincumbiu do seu encargo de provar (regra de julgamento). É por isso que se diz que a distribuição do ônus da prova atrofia nosso sistema, e sua aplicação inflexível pode conduzir a julgamentos injustos. Não se nega a validade da teoria clássica como regra geral, mas não se pode é admitir tal regra como inflexível e em condições de solucionar todos os casos práticos que a vida apresenta”

Realmente, aquele que se socorre ao Judiciário, buscando a proteção a um direito subjetivo afirmado e que se depara com regras duras de distribuição do ônus probatório, em face de determinados fatos cuja prova é de difícil ou impossível demonstração, tem a garantia de acesso ao Judiciário apenas formal.

⁵⁵ DIDIER, Fred, Paula Sarno Braga e Rafael oliveira, *Curso de Direito Processual Civil*. Ed. Podivm: 2007, vol. 2, p. 61.

Em resumo, pretende a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova oferecer uma alternativa ao sistema, de forma que se a realização da prova se mostrar impossível, sob o prisma de quem, pela regra do art. 333 do *Codex*, recai o ônus de se desincumbir dela, deve o magistrado flexibilizar a regra geral, sob pena de se estar negando o acesso à tutela jurisdicional.

Diante de tal cenário, o atual Código de Processo Civil, trouxe, expressamente, a aplicação dinâmica da distribuição do ônus da prova pelo juiz, *verbis*:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.”

Não se pode descuidar, ressalte-se, quando da aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, da estrita observância do devido processo legal substancial, razão pela qual às partes deve ser sempre oportunizado a possibilidade de colaborar com o Juízo, manifestando-se, previamente, sobre possível redistribuição do encargo probatório a ser efetivada, prestigiando-se, com isso, a segurança jurídica, bem como o direito fundamental à prova, titularizado pelos litigantes. (DIDIER, 2008)

Portanto, para que o Auto de infração alcance sua máxima efetividade, e por conseguinte, a sua procedência, faz-se mister que os autos sejam bem instruídos de elementos probatórios, a fim de que sejam adimplidos todos requisitos do artigo 74 do PAT-RJ, em especial seu inciso III no que se refere a subsumir o fato a norma

que fundamenta a exigência do tributo ou o descumprimento da obrigação acessórias.

5.1 Tipos de Provas Recorrentes no Processo Administrativo Tributário

Tendo sido feita uma breve explanação acerca da teoria da prova, parte-se agora para explorar o procedimento probatório. No Direito Tributário Penal o procedimento probatório é semelhante aos institutos do processo civil, sempre buscando a máxima efetividade dos direitos e a plena obediência ao devido processo legal, e por consequência ao contraditório e a ampla defesa.

5.1.1 Indício.

O magistério de Miguel Reale (1987) entende por indício um fato cotidiano que não foi tocado pelo direito, estando na base da formação de uma prova (qualificação jurídica de um indício determinado). Portanto, os efeitos jurídicos desse fato ainda não foram analisados. Temos como exemplo mais notório nas ações fiscais da SEFAZ-RJ os extrato das operadoras de Cartão de Crédito/Débito comparado com as declarações econômico-fiscais.

Relevante, no mesmo sentido, o ensinamento de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda⁵⁶:

“O indício pode estar na prova testemunhal, no documento, na coisa, na confissão extrajudicial, na carta, no próprio sorriso da parte ou da testemunha. O chamado começo de prova por escrito é indício. É o indício que autoriza o juiz a ouvir as pessoas referidas.”

5.1.2 Prova Material

Do indício materialmente formado dotado de certeza, temos a evidência, ou seja, a prova constituída. Revelando-se prova material, que segundo magistério de Fredie Didier Jr, se trata de qualquer materialidade que sirva de comprovação do

⁵⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários ao Código de Processo Civil, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998,t.5, p. 324.

fato probando⁵⁷.

Assim, por exemplo, em uma ação fiscal em que seja em encontradas divergências no confronto dos livros e documentos fiscais com os extratos das operadoras de Cartão de Crédito/Débito, extrai-se evidências de omissão de receitas.

5.1.3 Presunção

Por fim, como exemplo de definição de presunção, há o seguinte excerto da obra de Moacyr Amaral Santos⁵⁸:

"– Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para se provar a existência de outro desconhecido. Poder-se-á também dizer que as presunções são as conseqüências que resultam dos constantes efeitos de um fato: *ex eo quod plerumque fit ducantur presumptiones*"

Tem por presunção duas espécies: a presunção simples ou *hominis* e as presunções legais (Absoluta ou *juris et de jure*, Relativa ou *juris tantum* e Mista ou Intermediária). À fiscalização somente interessa a Relativa, tendo em vista que é a única que tem aplicabilidade na legislação tributária.

A presunção Relativa ou *juris tantum* também denominada *condicional e disputante* (até onde o direito permite), caracteriza-se por admitir prova em contrário. A conclusão que a lei atribui a determinadas situações prevalece somente na ausência de prova em contrário.

Segundo Perelman (2000), as presunções *juris tantum* regem todo o campo do procedimento judiciário. Elas limitam-se, comumente, a presumir o que, efetivamente, ocorre o mais das vezes na sociedade regida pelo direito que as impõe, mas podem igualmente visar a proteger, conquanto de forma menos radical, as situações estabelecidas, encarregando do ônus da prova – que sempre é uma prova em contrária a presunção – aquele que pretende subvertê-las.⁵⁹

⁵⁷ DIDIER, Fred, Paula Sarno Braga e Rafael oliveira, in Curso de Direito Processual Civil. Ed. Podivm: 2007, vol. 2, p. 71.

⁵⁸ SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Cível e Comercial. Parte Geral. Max Limonad, 1968, Vol1, p. 87.*

⁵⁹ PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 2000; p. 44.

Na Lei nº 2657/96 é possível identificar três presunções distintas: Presunção de que a mercadoria foi posta em circulação (presunção de base de cálculo), a Presunção de Omissão de Receitas (presunção de alíquota) e o Arbitramento (presunção de alíquota e base de cálculo).

A Presunção de que a mercadoria foi posta em circulação (Lei nº 2657/96, art. 3º-E e incisos)⁶⁰, trata-se de uma presunção de base de cálculo, vez que quando não se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, o qual a apuração da base de cálculo obedecerá aos seus próprios institutos. Em regra base de cálculo presumida será:

- i. o valor do custo de aquisição mais recente acrescido de 50% (cinquenta por cento), quando na hipótese de mercadoria constante do estoque final, na data do encerramento da atividade e na entrada no estabelecimento desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo ou, ainda, cuja entrada não tenha sido regularmente escriturada;
- ii. valor constante do documento fiscal acrescido de 50% (cinquenta por cento); quando na hipótese de emissão de documento fiscal, em operação interna, no qual o destinatário esteja com inscrição estadual inabilitada ou não seja inscrito no cadastro estadual

A Presunção de Omissão de Receitas, consagrada pela combinação do artigo 3º-A⁶¹ com o 61-C⁶², trata-se de uma presunção de alíquota, vez que a base de

⁶⁰ "Art. 3ºE - Considera-se posta em circulação a mercadoria:

I - em trânsito desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documentação inidônea e a proveniente de outra unidade da federação sem destinatário certo;

II - estocada em terminal de carga, armazém geral, depósito ou similares sem estar acompanhada de documentação fiscal ou acompanhada de documentação fiscal inidônea;

III - encontrada em estabelecimento não inscrito ou com inscrição inabilitada;

IV - constante do estoque final, na data do encerramento da atividade;

V - entrada no estabelecimento desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo ou, ainda, cuja entrada não tenha sido regularmente escriturada.

Parágrafo único - Na hipótese dos incisos IV e V do caput deste artigo, tomar-se-á como base de cálculo o valor do custo de aquisição mais recente acrescido de 50% (cinquenta por cento)."

⁶¹ " Art. 3ºA - Consideram-se como saída de mercadorias ou prestação de serviços sem emissão de documento fiscal, os valores referentes a:

I - suprimentos de caixa que não foram devidamente esclarecidos e comprovados;

II - existência de saldo credor de caixa;

cálculo é conhecida e alíquota aplicada para se apurar o imposto devido em regra é a alíquota preponderante, desconsiderados quaisquer benefícios ou diferimentos. Entende-se preponderante alíquota utilizada na maior quantidade de operações ou prestações efetuadas pelo contribuinte, portanto, para obtê-la o método mais razoável é moda estatística utilizando o Livro Registro de Saídas.

Por fim, o Arbitramento, positivado no artigo 75⁶³ e regulamentado na Resolução 263/09, é o mais drástico e complexo instrumento para apurar base de

III - pagamentos efetuados e não escriturados;

IV - constatação de ativos ocultos;

V - diferença de estoque de mercadorias, quando a quantidade apurada pela fiscalização, com base em livros e documentos fiscais do contribuinte, for maior do que a escriturada no Livro Registro de Inventário ou do que a consubstanciada em auto de constatação decorrente de contagem física;

VI - documento fiscal cancelado após a saída da mercadoria ou a prestação de serviço, ou após a sua escrituração nos livros fiscais do contribuinte;

VII - diferença entre os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito em conta corrente e demais estabelecimentos similares e aqueles registrados nas escritas fiscal ou contábil do contribuinte ou nos documentos por ele emitidos;

VIII - mercadoria entregue a destinatário diverso daquele que constar do documento fiscal, no que tange à operação realizada com o destinatário diverso;

IX - existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente notificado a prestar informações, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

⁶² Art. 61C - Constatada omissão de receitas, inclusive a partir de informações obtidas com terceiros, o imposto será calculado pela alíquota preponderante aplicável às mercadorias comercializadas ou serviços prestados pelo contribuinte, desconsiderados quaisquer benefícios ou diferimentos, inclusive créditos presumidos, sem prejuízo do adicional previsto na Lei nº 4056/02, de 30 de dezembro de 2002.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se alíquota preponderante a utilizada na maior quantidade de operações ou prestações efetuadas pelo contribuinte.

§ 2º - Poderão ser utilizadas as alíquotas específicas aplicáveis às operações e prestações caso, apesar da omissão, se consiga apurar elementos que as denotem.

§ 3º - Na impossibilidade da determinação da alíquota preponderante ou específica, será adotada a maior alíquota aplicável."

⁶³ "Art. 75 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, o Auditor Fiscal, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvado, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

§ 1º - O Auditor Fiscal arbitrará o valor das operações ou das prestações nos casos de:

I - o contribuinte não possuir ou deixar de exibir elementos necessários à comprovação da exatidão do valor das operações ou prestações realizadas ou exibi-los com inconsistências que tornem improfícua a apuração do imposto;

II - existir fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações;

III - serem omissos ou não merecerem fé, esclarecimento, declaração ou outro elemento constante da escrita fiscal ou comercial do contribuinte ou, ainda, documento emitido por ele ou por terceiro legalmente obrigado;

IV - ser prestado serviço de transporte ou de comunicação, bem como ser feita a entrega, remessa, recebimento, transporte, guarda ou armazenamento de mercadoria sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo;

cálculo e alíquota, haja vista o desconhecimento dos dois. É onde na legislação tributária do Rio de Janeiro onde se reflete melhor a Teoria Dinâmica da Distribuição do Ônus da Prova, tendo e vista que exige processo regular onde se proporcionará ao arbitrado o exercício de contraditório e da ampla defesa, a fim de posteriormente com base nos autos desse processo se lavrar o auto de infração.

V - funcionar o contribuinte sem a devida inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou com inscrição não habilitada.

VI - a quantidade de documentos ou livros apresentados pelo contribuinte tornar improfícua a apuração do imposto e não tiverem sido apresentadas informações ou declarações eletrônicas, ou tiverem sido apresentadas com erros ou omissões.

§ 2º - Para fins de aplicação do inciso I do § 1º deste artigo, entende-se como elementos necessários à comprovação da exatidão do valor das operações ou prestações realizadas, as informações ou declarações eletrônicas, os livros, documentos fiscais ou outros meios necessários à apuração do imposto.

§ 3º - Para fins de aplicação do disposto neste artigo, a critério do Auditor Fiscal, os métodos para o arbitramento serão:

I - inferência com base em amostragem estatística, nos casos dos incisos I e VI do § 1º do caput e, quando couber, nos demais casos;

II - quando não conhecido o valor das saídas e prestação de serviços efetuadas no período, utilização de uma das seguintes alternativas de base de cálculo:

a) um inteiro e cinco décimos do valor das saídas referentes ao último período em que o contribuinte manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

b) um inteiro e cinco décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas ou dos serviços adquiridos no próprio ou em outro mês.

III - utilização de pauta de preços definida por Ato do Secretário de Estado de Fazenda;

IV - utilização de quaisquer meios indiciários, tais como consumo de energia elétrica, água, gás, valor das operações efetuadas em períodos idênticos, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados o processo produtivo, a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 4º - Nas hipóteses dos incisos I e IV do § 3º deste artigo, sendo desconhecido o valor das entradas, será estimado o valor do crédito, na razão de 40% (quarenta por cento) do valor arbitrado para as saídas.

§ 5º - Os métodos previstos nos incisos do § 3º deste artigo poderão ser utilizados em conjunto.

§ 6º - Os valores utilizados como base para o arbitramento, quando obtidos em período distinto daquele a que se referir as operações e prestações arbitradas, serão ajustados pela variação da UFIR-RJ.

§ 7º - O arbitramento pode ser renovado sempre que sejam apurados dados não considerados em sua elaboração inicial.

§ 8º - O valor apurado por meio de arbitramento considera-se decorrente de operação ou prestação tributada, salvo prova em contrário.

§ 9º - O imposto apurado na forma dos incisos II e IV do § 3º do caput deste artigo será calculado pela alíquota preponderante aplicável às mercadorias comercializadas ou serviços prestados pelo contribuinte, desconsiderados quaisquer benefícios ou diferimentos, inclusive créditos presumidos, sem prejuízo do adicional previsto na Lei nº 4056/02, de 30 de dezembro de 2002.

§ 10 - Na hipótese do § 9º deste artigo:

I - considera-se alíquota preponderante a utilizada na maior quantidade de operações ou prestações efetuadas pelo contribuinte.

II - poderão ser utilizadas as alíquotas específicas aplicáveis às operações e prestações no caso de haver elementos que as denotem.

§ 11º - A aplicação do disposto neste artigo dar-se-á segundo ato estabelecido pelo Secretário de Estado da Fazenda."

5.2 Instrução Processual

É a fase onde se dá a elucidação dos fatos com a produção de provas que dão base a comprovação do crédito tributário devido.

Compreende a juntada de provas documentais, apreensão de livros e documentos fiscais, que ocorrem em regra durante a ação fiscal, perícias técnicas, diligências, entre outros. Tudo organizado de forma a robustecer os fundamentos consignados no auto de infração de forma a garantir uma perfeita cognição do que se trata a exigência, a fim de garantir ao Contribuinte o pleno exercício do seu direito de defesa.

Segundo o entendimento de Mary Elbe Gomes Queiroz⁶⁴:

"com o lançamento tributário a administração apresenta as provas preconstituídas [...] . Entretanto, mesmo após a apresentação da impugnação, em respeito aos princípios da busca da verdade material e do livre convencimento do julgador, pode ser determinada a colheita de novas provas, prosseguindo-se, assim, na fase de instrução, para que a decisão possa ser prolatada com base em prova irrefutáveis."

E continua:

" Ressalte-se, todavia, que a busca de novas provas deve se constituir em um procedimento complementar, nunca supletivo para suprir lacuna de prova não produzida tempestivamente à época oportuna do lançamento.

Contudo, faz-se mister, no caso de ser trazido pela administração, elemento novo no processo, que a outra parte tome conhecimento e tenha a oportunidade para se pronunciar a respeito, sob pena de cerceamento do amplo direito de defesa o que poderá ensejar até a nulidade do procedimento"

Portanto, o Autuante deve ter especial atenção na instrução processual, sempre buscando a garantia dos princípios constitucionais e processuais aos Interessados, haja vista que qualquer vício na instrução do processo pode vir a invalidar o lançamento de ofício e frustrar a captação de receitas pelo estado.

⁶⁴ QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Processo Administrativo Tributário*. ESAF, 2000. 97 p. Apostila.

6. Dos Casos mais recorrentes de Nulidades nas Instâncias Administrativas e Tribunais

As nulidades no contencioso administrativo tributário estão elencadas no artigo 48 do Decreto Estadual nº 2473/79, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 no âmbito da União, eis os dispositivos:

"Art. 48 - São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição ou prejuízo do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o auto de infração ou a nota de lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator."*

" Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."*

Outro caso de nulidade na esfera estadual está consubstanciado no inciso IV do artigo 225 do Código tributário Estadual que dispõe que é nulo o auto de infração e a nota de lançamento que formularem exigência de tributo ou multa já efetuada anteriormente, mediante idêntico procedimento.

Trata-se de uma repercussão direta do Código de Processo Civil na legislação tributária fluminense, haja vista que se veste de um caso clássico de litispendência, que na atividade jurisdicional resulta em extinção do processo sem o julgamento do mérito.

Não obstante, nosso PAT-RJ conjugado com o CTE bem como o PAF abarquem de forma bastante ampla acerca dos procedimentos necessários a lavratura de um auto de infração perfeito nos termos do Estado Democrático de Direito, faz-se mister que os Autuantes tenham noções básicas de institutos do direito civil e do processo civil, porquanto os diplomas legais supracitados foram promulgados antes mesmo da carta de 1988, além de que em razão de ser norma geral o Código de Processo Civil aplica-se subsidiariamente aos mesmos.

6.1 Erro na notificação do sujeito passivo.

Um tema de suma importância para efetiva procedência do lançamento do ofício é parte referente à Mandato, asseverado nos artigos 653 a 691 do Código Civil, dado que a regular notificação é requisito essencial à completude do lançamento, até mesmo para afastar a possibilidade da denúncia espontânea.

Sobre o tema, convém citar a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo⁶⁵, que em sua obra *Processo Tributário* assim abordou a questão:

"(...) cumpre destacar que é **requisito essencial** à completude do lançamento **a notificação do sujeito passivo**, determinando-lhe um prazo para pagamento ou impugnação administrativa, devendo este último direito ser expressamente informado ao contribuinte na referida notificação. **Somente a partir de então se pode considerar lançado o crédito tributário**, seja para fins de oferecimento de impugnação, seja **para fins verificação da ocorrência de decadência do direito de lançar**. Pouco importa que o lançamento tenha sido elaborado pela autoridade antes de consumada a decadência: **se o contribuinte somente é notificado depois de consumada a decadência, o lançamento é caduco.**" [Grifei]

Coaduna-se com tal entendimento jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 738.205 - PR (2005/0052141-0)⁶⁶, cujo relator, Ministro Luiz Fux, assim se manifestou em seu voto vencedor:

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*, 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2014. p. 83.

⁶⁶ Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NAO-SURPRESA FISCAL. 1. A notificação do lançamento do crédito tributário, constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade. 2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como, a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural. 3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: "Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência..." (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076) 4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

“Em sede doutrinária, é cediço que ‘a notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei (...)’ (Leandro Paulsen, in “Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076)” [Grifei]

Isto posto, consoante doutrina e jurisprudência acima transcritas, não resta dúvidas acerca da necessidade da efetiva notificação do sujeito passivo para que ocorra o afastamento do direito à denúncia e do conseqüente pagamento espontâneo.

Portanto, é irrefragável que além da Legislação Tributária, conhecimentos de Direito Civil e Direito Processual Civil são irrenunciáveis, a fim de obter verdadeira efetividade do lançamento de ofício, propiciar justiça tributária e o devido recolhimento de tributos à fazenda estadual.

6.2 Cerceamento de Defesa

Uma das causas de nulidade mais recorrentes no âmbito do contencioso administrativo é o cerceamento de defesa. Como aplicação da teoria estática da

5. Conseqüentemente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

6. "As entidades sindicais são obrigadas a promover a publicação de editais concernentes ao recolhimento do imposto sindical, durante 3 (três) dias, nos jornais de maior circulação local e até 10 (dez) dias da data fixada para depósito bancário" (art. 605, da CLT)

7. Deveras, a publicação de editais, em consonância com o art. 605, do CLT, deve preceder ao recolhimento da contribuição sindical, porquanto além de constituir forma de notificação do lançamento do crédito tributário, deve atender ao princípio da publicidade dos atos administrativos e o que veda a surpresa fiscal.

8. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior: RESP n.º 722.962/PR, Rel. Castro Meira, DJ de 23.05.2005; RESP n.º 631.226/PR, Rel. Min.ª Eliana Calmon, DJ de 26.09.2005; AgRg no AG n.º 640.347/PR, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 30.05.2005; RESP n.º 332.885/ES, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27.09.2004; RESP n.º 330.955/ES, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11.03.2002.

9. Recurso especial desprovido.

distribuição do ônus da é ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda.

Compartilha desse entendimento o magistério de Hugo De Brito Machado Segundo⁶⁷, por meio de preciosa lição:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, **autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.**” [Grifei.]

Há inclusive farta jurisprudência nesse sentido, eis o acórdão proferido pela 6ª Turma especializada do TRF 2ª Região⁶⁸:

"PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. REMESSA IMPROVIDA. 1. Para haver lançamento é necessário o processo administrativo fiscal, mediante o contraditório e a ampla defesa, em âmbito federal regulamentado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, que, em seu artigo 59 dispõe que são nulos os despachos e decisões com preterição do direito de defesa e foi o que aconteceu no referido processo administrativo que originou a cobrança da dívida em questão. 2. O devedor haveria de ter sido cientificado do lançamento, da instauração do processo administrativo, com prazo para impugnação, assegurado direito de defesa, atualmente inscrito na Constituição. 3. Em sendo reconhecida a imprestabilidade do título executivo, por defeito em sua formação, não há necessidade de exame das demais alegações feitas na inicial destes embargos. 4. Remessa necessária conhecida e improvida."

Trata-se, portanto, de um reflexo da aplicação do princípio do devido processo legal e do dever de motivação dos atos administrativos, que é requisito essencial de validade dos mesmos.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo. Dialética, 2003. p. 272.

⁶⁸ TRF-2 - REO: 149457 RJ 97.02.32040-2, Relator: Juíza Federal Convocada CARMEN SILVIA DE ARRUDA TORRES, Data de Julgamento: 13/07/2009, SEXTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data::22/07/2009 - Página:115

6.3 Ilegitimidade passiva

No que tange o lançamento de ofício o Autuante deve ter atenção especial no responsável pelo recolhimento do imposto a ser exigido para fins autuação, a fim de que o auto de infração não seja lavrado em face de outrem cuja lei não estabeleça como sujeito passivo.

Um grande exemplo acerca desse caso é o caso de documentação inidônea no trânsito de mercadoria no âmbito do ICMS. A Lei Estadual nº 2657/96 assevera que em caso de flagrante de mercadoria desacobertada de documentação ou acobertada de documentação fiscal inidônea o responsável pelo recolhimento do ICMS e da conseqüente penalidade é possuidor da mercadoria no momento da constatação, eis o dispositivo:

"Art. 18 - **São responsáveis pelo pagamento do imposto:**

I - o leiloeiro, em relação ao imposto devido sobre a saída de mercadoria decorrente de arrematação em leilão, quando o imposto não for pago pelo arrematante;

II - o síndico, comissário, inventariante ou liquidante, em relação ao imposto devido sobre a saída de mercadoria decorrente de sua alienação em falência, concordata, inventário ou dissolução de sociedade, respectivamente;

III - **o armazém geral e o estabelecimento depositário congêneres:**

a) na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;

b) na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;

c) **no recebimento para depósito ou na saída de mercadoria sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;**

IV - **o transportador, em relação à mercadoria:**

a) proveniente de outro Estado para entrega, em território deste Estado, a destinatário não designado;

b) negociada em território deste Estado durante o transporte;

c) **que aceitar para despacho ou transportar sem documentação fiscal, ou acompanhada de documento fiscal inidôneo;**

d) que entregar a destinatário ou em local diverso do indicado na documentação fiscal.

V - o estabelecimento industrial ou comercial que promover a saída de mercadoria sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, em relação ao imposto devido pela operação subsequente com a mercadoria;

VI - **qualquer possuidor ou detentor de mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo.**

VII - o terminal aquaviário, em relação à mercadoria importada do exterior e desembarcada em seu estabelecimento." [Grifei]

Nesse sentido, se a constatação se deu no transporte a responsabilidade é do transportador; se a constatação se deu no depósito, do emitente a responsabilidade

é o emitente; e por fim, se a constatação se seu no depósito do destinatário a responsabilidade é do destinatário ou depósito.

Diante disso, qualquer enquadramento diferente do exposto resta evidenciado um cristalino caso de ilegitimidade passiva.

Um exemplo no âmbito da União é o caso de lançamento de ofício em face de contribuintes já falecido, eis o entendimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro⁶⁹, como se extrai da ementa a seguir transcrita:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O auto de infração lavrado contra contribuinte já falecido caracteriza erro na identificação do sujeito passivo, o que acarreta a nulidade do lançamento e a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida. Exercício 01/01/1998 a 31/12/1998".

Portanto, o perfeito entendimento da lei no que tange responsabilidade é essencial para a correta identificação do sujeito passivo, evitando possíveis nulidades, propiciando assim a celeridade no recolhimento aos cofres públicos dos recursos que lhe faz jus.

6.4 Ofensas ao princípio da legalidade estrita

Em razão do princípio da legalidade estrita ao Fisco não está autorizado agir fora dos ditames legais, por este motivo não devem subsistir quaisquer tipos de presunções que não estejam abarcadas na lei.

Quando houver indícios de cometimento de irregularidades, cabe a fiscalização por meio de seus sistemas e instrumentos de controle dar materialidade ao fato infringente a fim de se atribuir responsabilidades aos infratores.

⁶⁹ DRJ/RJOII. AC. 13-2667. Disponível em:

<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=&s10=&n=->

[DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=DRJ/RJOII&s2=&s3=&s4=&s5=auto+e+infra%E7%E3o+e+falecido&s6=&s8=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=DRJ/RJOII&s2=&s3=&s4=&s5=auto+e+infra%E7%E3o+e+falecido&s6=&s8=). Acesso em: 12 jun. 2016).

6.5 Inexistência de nexó entre o relato da Infração, os dispositivos infringidos e a capitulação da multa.

Conforme já mencionado no capítulo referente aos requisitos à formalização do crédito tributário, a autuante na lavratura do auto de infração deve por a termo elementos de fato e de direito que ensejaram o lançamento de ofício e a penalidade aplicada, a fim de tipificar escorreitamente a exigência fiscal.

Destarte, decisão que da situação fática que embasa o lançamento de ofício deve ser consignada de forma cristalina, precisa e pormenorizada de modo que não restem dúvidas acerca da relação lógico-jurídica entre os elementos que formação de convicção do Autuante e as decorrentes conclusões .

Além disso, o auto de infração deve dispor de todo um suporte documental que corrobore com o alegado a fim de caracterizar a infringência e proporcionar ao Autuado.

Tudo isso deve ser feito com o objetivo de fundamentar a infração, bem como proporcionar ao interessado o pleno exercício do direito de defesa seja nos campos material, formal e probatório.

Segundo Fábio Soares de Melo (2012) a perfeita indicação do dispositivo normativo relativo à penalidade cabível acarreta no fiel enquadramento da situação fático-jurídica ao dispositivo infracional infringido, pela circunstância de que o lançamento de apresenta como pressuposto a prática de um ilícito de natureza tributária, em razão do descumprimento de determinado dever jurídico, cominando a aplicação da sanção respectiva.

Portanto, cumprindo os ditames dos princípios da legalidade e da tipicidade a exigência fiscal deve, inexoravelmente, estar claramente indicada para a perfeita cognição do Autuado, sob risco de decretação de nulidade por cerceamento e defesa.

7. Conclusão

O Contencioso Tributário é uma fase importantíssima quer para a Fazenda Pública quer para o Contribuinte. É nele que é oportunizado aos interessados de forma célere a certeza e a liquidez de seus direitos, haja vista que após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, este se transforma em título executivo extrajudicial e dá se início á execução fiscal.

Diante disso, se faz essencial que o processo administrativo tributário seja promovido de forma que seja atendido o interesse público, ou seja, a arrecadação de tributos, que vão financiar a máquina pública, de fato devidos, bem como fazer justiça tributária, favorecendo a livre concorrência por decorrência lógica.

Para que isso seja atingido, é importantíssimo que cada fase que comporte a exigência fiscal seja realizada de maneira técnica e profissional de modo que a Administração Tributária se comporte como uma perfeita instituição de Estado, desprovido de qualquer tipo de corporativismos ou revanchismos.

Além disso, em razão das altas taxas de juros praticadas no país aos contribuintes cabe entender que qualquer medida protelatória somente acarretarão incertezas no seu patrimônio, além fomentar o círculo vicioso da sonegação.

Dito isso é papel da administração judicante ser o agente harmonizador entre o Fisco e o contribuinte. É nela onde o crédito e os critérios de justiça tributária são debatidos à exaustão e onde deve ser garantido o exercício de todos os direito e garantias previstos.

A esse trabalho coube iniciar uma discussão acerca desse extenso tema com o fito de proporcionar aos agentes fiscais, contribuintes e seus advogados uma breve noção do que consiste o processo administrativo no âmbito estadual e da União, sempre mantendo a fiel observância nos princípios norteadores do estado democrático de direito.

Referencias Bibliográficas

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo Discursivo*. Tradução de Afonso Heck. 2ª ed.. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. [da definição à aplicação dos princípios jurídicos]*. 7ª ed. Malheiros. São Paulo. 2007.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

Brasil. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa Brasileira. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte; 1988.

Brasil. Presidência da República. Decreto-Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Presidência da República. Decreto-Lei nº 2848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Presidência da República. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Congresso Nacional. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Congresso Nacional. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Congresso Nacional. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Congresso Nacional. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Presidência da República. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Lei Estadual nº 2657, de 26 de dezembro de 1996. Lei do ICMS. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/f25571cac4a61011032564fe0052c89c/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Lei 5427/09 | Lei nº 5427, de 01 de abril de 2009. Estabelece normas sobre atos e processos administrativos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/f25571cac4a61011032564fe0052c89c/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

Brasil. Governo do Estado do Rio de Janeiro. Decreto Estadual nº 2473, de 6 de março de 1979. Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <<http://www.rj.gov.br/web/sefaz/exibeconteudo?article-id=260421>>. Acesso em: 13 de junho de 2016.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIDIER, Fred, Paula Sarno Braga e Rafael oliveira. *Curso de Direito Processual Civil*. Ed. Podivm: 2007, vol. 2.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo. Dialética, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2014.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário- Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; e BURLE FILHO, José Manuel. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª ed. São Pau MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo Malheiros, 2009: Malheiros, 2006.

MELO, Fábio Soares de. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 2012.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Cível e Comercial. Parte Geral*. Max Limonad, 1968, Vol1

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 12. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: coedição CEU e RT, 2006.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. *Processo Administrativo Tributário*. ESAF, 2000. 97 p. Apostila.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 6ª. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1990, vol. I.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.