



TRIBUTAÇÃO E CONSENSUALIDADE: UM NOVO PARADIGMA PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*

Julio Cesar Vieira Gomes**

RESUMO

Propomos um sistema com maior participação dos interessados na constituição do crédito tributário, desde a fase inicial de apuração através do lançamento e ao longo do que se denominou de processo administrativo fiscal. Assim, seria oportunizada ao contribuinte em todo esse percurso a ampla participação para a construção da certeza e liquidez do crédito tributário e não somente através da defesa e do contraditório a serem exercidos após o lançamento.

A atuação unilateral justificada em um suposto sistema inquisitivo mostra-se incompatível com a nossa sociedade contemporânea. A natureza e finalidade do lançamento não justificam a submissão do cidadão-contribuinte à condição de mero expectador na apuração e cobrança do tributo constituído. Ao contrário, a participação dos interessados na formação das decisões dos órgãos públicos propicia legitimidade e eficiência.

SUMÁRIO

Introdução. 2. Consensualidade na administração pública. 2.1. A unilateralidade da administração pública. 2.2. Lançamento tributário: natureza inquisitiva na produção de provas? 3. A Participação do contribuinte na constituição do crédito tributário. 4. Conclusão. Referências.

* Artigo submetido em 18 dez. 2014 e aceito para publicação em 10 mar. 2015.

** Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Introdução

Apresentamos nesta parte a consensualidade como uma das características do paradigma proposto para a constituição dos créditos tributários. Adotaremos a acepção mais ampla, como princípio de um sistema de administração tributária participativa; o que não se limita, portanto, aos instrumentos de solução de controvérsias, como a transação e a mediação. A ampla participação do contribuinte na formação do ato administrativo de lançamento tributário com todos os meios existentes inibe a formação de controvérsias e, ainda assim, guarda características de consensualidade, onde as concessões mútuas sempre se fazem presentes.

No âmbito da administração tributária, ela decorre da necessária abertura para a participação da sociedade na formação das decisões dos órgãos públicos como instrumento de legitimidade e eficiência. É a mesma matriz que veio relativizar a unilateralidade dos atos administrativos. Em nossa sociedade contemporânea, caracterizada pela pluralidade, prestigiam-se os valores democráticos.

No que denominou de Direito Administrativo em Evolução, a Professora Odete Medauar¹ também busca na pluralidade de interesses que caracterizam as sociedades democráticas a origem e motivação para a “*atenuação do caráter unilateral e impositivo da atividade administrativa*” através de um plano de mecanismos democráticos, com mais debate e negociação, aproximando-se Estado e sociedade.

As principais críticas estão em torno da indisponibilidade do interesse público. Enquanto nas relações privadas onde, portanto, prevalece a liberdade negocial, as partes dispõem livremente sobre as soluções de controvérsias, já que o objeto envolvido, em regra², somente lhes interessa. Quando o bem jurídico objeto das negociações é de interesse diretamente público, a administração tributária estaria dispondo sobre objeto alheio, o tributo e seus acréscimos, cujo titular é a sociedade³.

¹ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 206-215 apud ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo*, in *Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 335.

² Há casos também em que os efeitos decorrentes da relação entre particulares alcançam interesses metaindividuais. Na tributação, podemos mencionar como exemplo a liberdade entre as empresas que participam de uma cadeia produtiva de disporem sobre o repasse entre si das majorações de impostos sobre a circulação. A não absorção pelo produtor do aumento de um imposto, repassando-o para os agentes mais próximos ao consumidor final, acaba por implicar aumento de preços dos produtos, o que traz ônus para aqueles que não participaram das negociações.

³ Prefere-se aqui se falar em objeto alheio e não interesse alheio. A administração tributária não atua com interesse outro que não seja também o público. Nisso não há diferença entre o titular do interesse e aquele que o administra.

Mas, não vejo obstáculo outro para que sejam aplicados os instrumentos consensuais de solução de controvérsias⁴ que não seja o necessário consentimento pelo titular desse direito. O que se dá através da lei. O mesmo instrumento que se presta para autorizar a cobrança do tributo também seria adequado para mitigar a imposição tributária.

O que se torna necessário para o exercício da consensualidade pela administração tributária é a existência de regras claras, objetivas e imparciais, de forma que não se violem princípios constitucionais imprescindíveis para o sistema econômico como a igualdade e suas derivações. A livre concorrência é uma delas. Caso prevaleça a discricionariedade, haveria uma tendência de apropriação do sistema pelos atores políticos, o que beneficiaria aqueles com acesso à barganha política, especialmente os grandes contribuintes.

A maior participação dos interessados na constituição do crédito tributário, desde a fase inicial de liquidação através do lançamento e ao longo da construção de sua certeza, pelo que se denominou de *processo* administrativo fiscal, alinha-se ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Todos estão na mesma esteira, são formas de participação contra a ilegalidade do ato administrativo de lançamento tributário, apenas se diferenciam pelo momento em que exercido: a participação é preventiva e concomitante à formação do ato administrativo; enquanto o controle provocado pela ampla defesa e contraditório, e exercido *a posteriori*. Acredito que a primeira tende a ser mais eficiente e confiável.

Como todos os segmentos da sociedade contemporânea, caracterizada pelas incertezas, as atividades empresariais se tornaram incrivelmente complexas. Reestruturações e novos modelos de gestão conferem nova dinâmica às operações do setor produtivo e, naturalmente, surgem discussões e teorias sobre o tratamento tributário a ser conferido ao planejamento tributário.

Assim, o ato-norma de declaração da incidência tributária ao fato jurídico não é uma simples tarefa da fiscalização em seus lançamentos de ofício, possível com uma simples subsunção do fato constatado à norma de incidência. A verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária é uma atividade cognitiva não menos complexa do que a função jurisdicional quando da eventual discussão em juízo.

⁴ Não empregaremos ao longo do trabalho a expressão “litígio”. Conforme defendemos ao longo do capítulo sobre o lançamento tributário, o contribuinte não atua ao longo da constituição do crédito tributário como um acusado exercendo seu direito de defesa contra o interesse da administração tributária de cobrança do seu crédito, como se houvesse uma relação jurídico-processual formada por interesses opostos. Como se o processo administrativo fiscal decorresse da resistência do contribuinte ao pagamento do tributo apurado pela fiscalização.

E o não reconhecimento da incidência tributária sobre suas atividades econômicas, em muitos casos, não decorre da recusa intencional do contribuinte ao pagamento, mas de uma interpretação tão ou mais razoável da inoccorrência do fato gerador da obrigação tributária do que a adotada pela fiscalização.

Vê-se, portanto, que a constituição do crédito pelo ato administrativo unilateral de lançamento tributário mostra-se incompatível com nossa sociedade contemporânea. A certeza e liquidez dependem da participação da sociedade através da regulação participativa e do contribuinte na verificação da ocorrência do fato gerador e identificação da matéria tributável⁵.

Embora não seja um ponto a ser desenvolvido neste trabalho, já que demandaria uma obra específica para essa finalidade, o que extrapola os limites da dissertação, a implementação da regulação tributária participativa reduziria ainda mais as controvérsias, além de conferir ao crédito constituído ganhos de legitimidade, eficiência e segurança para a formação de sua certeza e liquidez.

Outra observação, o Código Tributário Nacional considera que o lançamento constitui o crédito tributário⁶, mas somente o considera definitivo com a sua revisão final através do *processo* administrativo fiscal⁷. Somente com a impugnação ao lançamento é que se inicia a oportunidade de participação do contribuinte, restrita à defesa e ao contraditório⁸. De acordo com o sistema vigente, portanto, a constituição de ofício⁹ do crédito tributário é um procedimento se inicia com a fiscalização, passa pela revisão do lançamento e termina com a emissão da certidão de dívida ativa.¹⁰

Entendemos que ao longo de todo esse percurso, em todas as suas fases, seria facultado ao contribuinte a ampla participação para a construção da certeza e liquidez do crédito tributário e não somente através da defesa e do contraditório a serem exercidos após o

⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

⁶ Ibid.

⁷ Ibid: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

⁸ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase *litigiosa* do procedimento.” (grifo nosso). Constata-se que embora dispondo sobre o procedimento de constituição do crédito tributário, o *processo* administrativo fiscal se refere a um litígio entre o fisco e um infrator, quando o mais adequado, como já salientamos, seria um procedimento com vistas à formação da certeza e liquidez do título.

⁹ Diz-se aqui de ofício, pois há casos de constituição do crédito por declaração do contribuinte.

¹⁰ No âmbito federal, é o Decreto nº 70.235/72 que disciplina os procedimentos para a revisão do lançamento.

lançamento. Até então, considera o Decreto nº 70.235/72 que o procedimento teria feições inquisitivas.

A última observação, então, é sobre a natureza inquisitiva. A consideração de que durante o procedimento de fiscalização o contribuinte não exerceria a ampla defesa e o contraditório é a antítese do que aqui defendemos: a abertura do sistema para a participação da sociedade e dos contribuintes na formação do ato de constituição do crédito tributário. Entendemos que a natureza e finalidade do lançamento não justificam a submissão do cidadão-contribuinte à condição de mero expectador na apuração e cobrança do tributo constituído. Não há qualquer necessidade que justifique esse tratamento arbitrário: os tributos não se confundem com penalidades, a complexidade de nossa sociedade contemporânea torna improvável qualquer certeza sobre a ocorrência dos fatos geradores, a aplicação do sistema inquisitivo é incompatível com o Estado democrático de direito e a administração tributária depende da colaboração do administrado-contribuinte para a eficiência do sistema, sem o qual fica prejudicada a liquidez e certeza do crédito tributário.

2. Consensualidade na administração pública

Apontamos a adoção da acepção mais ampla e originária para a expressão “consenso”. Quando se trata de consenso nas atividades da administração pública não estamos restringindo a expressão aos instrumentos de negociação para a solução de controvérsias com os administrados. Estamos reconhecendo a desejada participação do administrado para a formação das decisões administrativas, em especial os atos administrativos.

Nesse sentido, Cezar Saldanha Souza Junior¹¹ as noções de consenso são mais amplas do que os instrumentos negociais, antes estão presentes nas próprias bases de uma ordem desejável. O mínimo que se espera de um Direito Administrativo qualificado como democrático é a substituição das concepções tradicionais justificadoras das prerrogativas unilaterais autoritárias por mecanismos de consenso, através de instrumentos oportunos para a participação dos administrados nas decisões que influenciem seus planos de vida e repercutem nos assuntos comunitários.

¹¹ SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. *Consenso e Democracia Constitucional*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002 Apud ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo*, in *Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 336 e 337.

Por certo, não se chega à idéia de consenso sem antes transpor a barreira erguida pela prerrogativa da unilateralidade dos atos administrativos e que decorre da suposta existência de imperatividade do Estado. E, antes mesmo de uma abordagem sobre esses resquícios do Estado autoritário, a própria expressão “atos de império” parece-me incompatível com uma sociedade que adota como base e primado de sua organização política a democracia. Como bem salienta Fernando Dias Menezes de Almeida¹²: *“o consenso tem íntima relação com a democracia, não integrando o princípio próprio dos regimes autocráticos. O Estado, como fenômeno político, e a Administração, como parte desse fenômeno, no contexto de um regime democrático, devem, pois, dedicar-se permanentemente à construção do consenso da comunidade.”*

2.1. A unilateralidade da administração pública

No início do seu Curso de Direito Administrativo, Celso Antônio Bandeira de Mello¹³ eleva o princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado, ao lado da Indisponibilidade do Interesse Público, como um dos pilares sobre o qual se sustenta e desenvolve o Direito Administrativo. E a partir dessa suprema prevalência do interesse público, segundo o Professor Bandeira de Mello, decorre como consequência a posição privilegiada dos órgãos públicos nas relações jurídicas com os particulares, o que se manifesta pela presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, o benefício de prazos processuais maiores, prazos especiais de prescrição etc; portanto, essa verticalidade, continua o Professor Bandeira de Mello, possibilita a constituição unilateral de obrigações aos particulares.

A Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, quando discorre sobre os atributos dos atos administrativos, diferencia a presunção de legitimidade e presunção de veracidade. O primeiro seria a conformidade do ato com a lei; e de acordo com o segundo, os fatos imputados ao particular pela autoridade são verdadeiros até prova em contrário, ou seja, inverte-se o ônus probatório¹⁴. E quanto ao atributo da imperatividade, ressalta que se trata de uma característica que distingue o ato administrativo do ato de direito privado; este último não cria qualquer obrigação para terceiros sem a sua concordância.

¹² ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo*, in *Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 337.

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 27, 30-33.

¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 182-185.

Por outro lado, quando também examina a imperatividade, Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁵, embora reconheça a prerrogativa da unilateralidade dos atos administrativos, sustenta a possibilidade de sua coexistência com a consensualidade. A via consensual deve ser sempre a via de ação quando se apresente como mais conveniente para se atingir a finalidade do ato, este sim, indisponível:

Da abertura consensual, intensamente explorada nas últimas décadas, deve-se a expansão do campo de atuação coordenada da Administração Pública, atuando, seja por cooperação seja por colaboração, que se amplia, cada vez, em vários setores da ação administrativa do Estado contemporâneo.

Desenvolvendo mais a idéia incipiente de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Fernando Dias Menezes de Almeida¹⁶ defende a substituição da unilateralidade pela consensualidade:

[...] natural, portanto, que um dos vetores da evolução do Direito Administrativo, na democracia, seja a substituição dos mecanismos de imposição unilateral — tradicionalmente ditos de "império" — por mecanismos de consenso, ou seja, mecanismos que propiciem o acordo entre os sujeitos envolvidos na ação administrativa, tanto os governantes, como os governados, sobre as bases da ordem a que estarão submetidos [...]

Esse viés de autoridade reforçada por poderes especiais - puissance publique, na expressão francesa - marcou diversas construções teóricas do Direito Administrativo do século XIX e da primeira metade do século XX. Assim, por exemplo, as idéias da irresponsabilidade do Estado, dos atos de império, da supremacia do interesse público (em muitos momentos confundidos com o interesse da Administração), e também a idéia de que o Estado não poderia subordinar-se a acordos de vontades com particulares.

A supremacia do interesse público, como princípio de aplicação apriorística, perde força no atual estágio de desenvolvimento do Estado democrático de direito. É um privilégio assimétrico em favor da maioria que não se justifica como razão de Estado para se impor unilateralmente obrigações aos particulares sem que, antes, sejam ponderados os interesses opostos em conflito¹⁷.

As suas raízes remontam à época de plena euforia do surgimento do Estado Liberal que sob o pretexto ilusionista de desenvolvimento de um Estado de superioridade da lei acabara por perpetuar o poder de autoridade da administração pública. A proteção do interesse da maioria viria a erguer o princípio da supremacia do interesse público e com ele toda uma dogmática de desigualdades em favor do Estado-administrador: presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos, imposição unilateral de deveres e obrigações etc. Era o velho Absolutismo que sob o manto da legalidade administrativa mantinha no Estado Liberal o poder supremo da autoridade. Tocqueville, em síntese, afirma

¹⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 141.

¹⁶ ALMEIDA, loc. cit.

¹⁷ BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 24-25.

que se mudou a fórmula, mas não a substância¹⁸. Nesse mesmo sentido, Paulo Otero denomina de *ilusão garantística da gênese* a crença durante séculos de que o Princípio da Legalidade seria a garantia de submissão dos poderes constituídos ao mito da lei¹⁹.

Parece-me uma contradição que a separação dos poderes e a legalidade sejam os postulados do Estado de Direito e ao mesmo tempo justifiquem que esse mesmo Estado se submeta a regras jurídicas diferentes das que se aplicam às relações entre governados. No caso então teríamos não um, mas dois Estados de Direito, o que se mostra incompatível com postulados maiores, como a unidade da Constituição e unicidade do ordenamento jurídico e da jurisdição una. De fato, é de todo conveniente para a Administração e seus agentes que se posicionem em situação de superioridade sobre os administrados e não se submetam aos mesmos mecanismos de controle.

Já no início do século XX, Léon Duguit²⁰ mostrava-se perplexo com a pacífica aceitação do dogma de distinção entre direito público e privado. Para o jurista francês, a justiça é o único espírito que deve inspirar o estudo do Direito. Nas relações entre governantes e governados e entre governados não se pode aplicar senão uma só e mesma regra de direito.

Em nenhuma fase de desenvolvimento do Estado Direito soa razoável que alguém julgue a si mesmo e no atual estágio de desenvolvimento da sociedade contemporânea tal possibilidade seria repudiante. Com a abertura para a participação popular no controle e formação dos atos administrativos, a idéia de insulamento burocrático mostra-se incompatível com a estrutura básica de qualquer ordem constituinte. Aponta Paulo Nunes que se trata de um processo de proteção do núcleo técnico do Estado contra a interferência oriunda do público ou de organizações intermediárias.²¹

E essa abertura apregoada para a formação das decisões administrativas é uma necessidade que não se esgota na conformação com a legitimidade decorrente de uma maior proximidade com os ideais de democracia. A história recente da Administração Pública tem vivenciado ganhos de eficiência com a adoção de modelos gerenciais participativos. As decisões formadas por pontos de vista variados tendem a melhores resultados tanto no aspecto da eficácia propriamente dita ou na redução das resistências ao seu cumprimento.

¹⁸ TOCQUEVILLE, Alexis. *O Antigo Regime e a Revolução*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 63-65.

¹⁹ OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 271-273.

²⁰ DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Editions Cujas, 1921. p. 685-686.

²¹ NUNES, Edson. *A Gramática Política do Brasil: Clientelismo e Insulamento Burocrático*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor; Brasília: ENAP, 2003. p. 33-34.

Sobre essa importância das decisões consensuais, Francesco Manganaro²² apud Santos Aragão (2005) mostra que unilateralidade e eficiência não caminham juntas:

“Para que o processo cognitivo e a decisão cheguem o mais próximo possível do optimum, não devem ser o resultado de uma ação unilateral da Administração, mas resultar de um processo dialético, no qual confluam os diversos pontos de vista dos sujeitos interessados na decisão”

Sobretudo quando os efeitos se irradiam multilateralmente, a insistência no modelo de tomada de decisões unilaterais trazem maiores riscos de ineficiência. Com relação a esse ponto é o que adverte Oscar Aguilar Valdez apud Santos Aragão (2005):²³

“Para as maiores pretensões do Estado em intervir na vida social e econômica, os seus atos unilaterais, editados sem que possam despertar o “desejo de colaboração” do particular, podem não ser muito eficientes”

2.2. Lançamento tributário: natureza inquisitiva na produção de provas?

De acordo com o sistema vigente, somente após a impugnação do lançamento tributário é que o contribuinte exerce a ampla defesa e o contraditório. Até então, considera o Decreto nº 70.235/72 que o procedimento teria natureza inquisitiva²⁴, colocando-o lado a lado com as investigações próprias de um inquérito policial. É com essa natureza que tem sido considerado o procedimento de fiscalização²⁵.

Essa característica, também aceita pela maioria da doutrina tradicional²⁶, tem origem na concepção clássica do Direito Administrativo desenvolvido sob o postulado do princípio da supremacia do interesse público. A condução unilateral do procedimento de constituição do crédito tributário tem, portanto, feições com as prerrogativas autoritárias de

²² MANGANARO, Francesco. *Principio di legalità e semplificazione dell'attività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2000. p. 139-141 apud ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294-295.

²³ VALDEZ, Oscar Aguilar. *El acto administrativo regulatorio*. In: *Acto administrativo y reglamento*. Buenos Aires: Ediciones RAP, 2002 apud ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005. p. 294.

²⁴ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”

²⁵ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda. Processo nº 10315.000586/2008-88. Acórdão nº 1103-000.669 (Data da Sessão: 08/05/2012): “Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. LANÇAMENTOS. O direito à ampla defesa e ao contraditório, e ao due process of law se instalam e são exercíveis no processo administrativo, que se inicia com a pretensão resistida. O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório. (...). Não concreção de ofensa à referida lei, no procedimento fiscal de lançamento.” Ainda que pareça estranho, é essa a tese atualmente adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

²⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 107-108.

imposição unilateral de deveres e obrigações, de presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos e dos atos de império. É a antítese do que aqui defendemos: a abertura do sistema para a participação da sociedade e dos contribuintes na formação do ato de constituição do crédito tributário.

Em breves considerações, o sistema inquisitivo surgiu nos regimes monárquicos e se aperfeiçoou durante o direito canônico, tendo sido adotado em quase toda a Europa dos séculos XVI, XVII e XVIII. Possui como uma de suas características o caráter sigiloso, sem exercício do contraditório e da ampla defesa.²⁷ Aponta Jacinto Nelson de Miranda Coutinho apud Rangel (2003) que seu traço fundamental está na gestão da provas, confiada ao juiz que a produz secretamente sob o pretexto de que melhor se conheceria a verdade dos fatos sem interferências do acusado ou de terceiros. O domínio onipotente sobre a produção de provas seria condição essencial a sua valoração e livre convicção dos fatos.²⁸ E, de fato, nosso Código de Processo Penal adotou o caráter sigiloso para as investigações policiais.²⁹

Em crítica mais incisiva, Paulo Rangel afirma que o sistema inquisitivo demonstra total incompatibilidade com as garantias constitucionais que devem existir dentro de um Estado democrático de direito e, portanto, deve ser banido das legislações modernas que visem assegurar ao cidadão as mínimas garantias de respeito à dignidade humana.³⁰

O sistema inquisitivo era uma decorrência natural do regime Absolutista. O soberano concentrava todos os poderes do Estado em suas mãos. No poder de julgar os suspeitos por crimes, exercia através de um mesmo órgão as funções de investigação, acusação, defesa e julgamento. De fato, o sistema inquisitivo surgiu e se perdurou no Direito Penal. Era a segurança de que o acusado não escaparia da punição.

A expressão se manteve para designar o sistema adotado nos procedimentos administrativos de inquéritos policiais, quando na apuração do ilícito e sua autoria o suspeito não exerce seu direito constitucional de ampla defesa e contraditório.³¹ É importante ressaltar que o inquérito policial é um procedimento administrativo com a finalidade de produzir embasamento probatório para um órgão acusador. Ele não emite valoração sobre as provas ou

²⁷ RANGEL, PAULO. *Direito Processual Penal*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 46.

²⁸ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Crítica à Teoria Geral do Direito Processual Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 47.

²⁹ BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: Art. 20. *A autoridade assegurará no inquérito o sigilo necessário à elucidação do fato ou exigido pelo interesse da sociedade.*

³⁰ RANGEL, op. cit., nota 26, p. 47.

³¹ GRECO FILHO, Vicente. *Manual de Processo Penal*. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1999. p. 91.

juízo de valor sobre a culpa do investigado. A acusação compete ao Ministério Público.³² Outra característica que demonstra importante diferença em relação ao procedimento de fiscalização é que durante a fase de inquérito o indiciado poderá requerer diligências para a elucidação dos fatos.³³ Sim, também é verdade que a autoridade policial poderá indeferi-lo, mas, de qualquer forma, essa possibilidade relativiza a natureza inquisitiva. Afinal, o acusado espera que a diligência venha a produzir contraprovas a seu favor. O que não é previsto no estatuto do processo administrativo fiscal federal, Decreto nº 70.235/72. Nele, os pedidos de perícia e diligência somente são permitidos na fase de impugnação; portanto, após o lançamento e a autuação.³⁴

Essa breve pesquisa à origem do sistema inquisitivo e sua adoção nos inquéritos policiais tem como propósito a demonstração do equívoco em reproduzi-lo nos procedimentos administrativos de constituição do crédito tributário. Como se o lançamento resultasse única e exclusivamente da produção de provas³⁵.

Muitas são as diferenças entre os procedimentos administrativos de inquérito policial e de lançamento tributário para que se justifique a adoção de um mesmo sistema caracterizado pelas ausências da ampla defesa e do contraditório. Acompanhando nossa breve abordagem sobre o sistema inquisitivo, identificamos algumas das principais diferenças.

Ao contrário dos relatórios produzidos pelos inquéritos policiais³⁶, que se limitam à descrição dos fatos apurados, sem emitir qualquer opinião, julgamento ou juízo de valor³⁷, os lançamentos tributários são verdadeiros atos jurídicos administrativos, constituem

³² Ibid. p. 92 e MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998. p. 94.

³³ BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: “Art. 14. O ofendido, ou seu representante legal, e o indiciado poderão requerer qualquer diligência, que será realizada, ou não, a juízo da autoridade”.

³⁴ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07/03/1972. Seção 1: “Art. 16. A impugnação mencionará: [...] IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

³⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

³⁶ BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941. Seção 1: “Art. 10. O inquérito deverá [...] § 1º A autoridade fará minucioso relatório do que tiver sido apurado e enviará autos ao juiz competente.”

³⁷ MIRABETE, op. cit., nota 31.

o crédito tributário; portanto, criam direitos e obrigações³⁸. Como atos-norma inovam no sistema jurídico pela produção de efeitos jurídicos individuais e concretos.³⁹

A verificação da ocorrência de determinado fato como gerador de obrigação tributária para, após, identificar seus elementos, individualizando o crédito correspondente, é uma atividade cognitiva não menos complexa do que a atuação dos órgãos administrativos de revisão⁴⁰ nas fases seguintes do procedimento de constituição definitiva do crédito, o que se denomina de contencioso administrativo tributário, e nem mesmo da função jurisdicional quando da eventual discussão em juízo.

Ainda mais nas sociedades contemporâneas, caracterizadas pelas incertezas, o lançamento tributário, como ato-norma de declaração da incidência tributária ao fato jurídico, não é uma simples tarefa possível com uma simples subsunção do fato constatado à norma de incidência. A interpretação sempre foi uma atividade de criação das normas individuais para aplicação ao fato jurídico. Não é de hoje que o “dizer o direito” está suplantado pelo ato de vontade, de decisão⁴¹.

Riccardo Guastini⁴² discorre sobre os tipos de interpretações. De acordo com as características do intérprete temos as interpretações-conhecimento e as interpretações-decisão. Na primeira, imagináramos um teórico completamente desinteressado limitado a descrever de que modo se entenderia uma expressão empregada pelo legislador; já nas interpretações-decisão, ao contrário, atribui-se determinado significado a uma expressão com preferência sobre os outros. É este último o método da interpretação judicial e, no escopo de nosso trabalho, o método adotado pela autoridade fiscal na realização do lançamento tributário.

Portanto, o lançamento não resulta apenas dos fatos constatados. Vai muito além, são realizadas valorações de provas, interpretações da legislação aplicável ao caso e verdadeiros julgamentos sobre a incidência das normas tributárias. Efetivamente, é um ato-norma de decisão.

Outra diferença importante reside no caráter sigiloso. Essa característica é ausência nos procedimentos fiscais. Primeiro, porque as principais verificações acontecem

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 404.

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 80.

⁴⁰ São órgãos de revisão, dentre outros, as delegacias de julgamento, juntas fiscais, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conselhos de contribuintes, tribunais de impostos e taxas.

⁴¹ HASSEMER, Winfried. *Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei*. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 283.

⁴² GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999. p. 203.

nos estabelecimentos do contribuinte, onde são examinados os livros contábeis, documentos e outros registros de interesse da fiscalização. Todos eles disponibilizados pelo próprio contribuinte. Segundo, porque todos os procedimentos fiscais, com exceção da atividade aduaneira e processamento automático de declarações, iniciam-se com um mandado de procedimento fiscal onde são descritos os motivos e objetos do procedimento⁴³ e, por fim, ainda temos que a maioria dos lançamentos tributários ocorre por homologação, quando o próprio contribuinte se antecipa à fiscalização e se incumbe de apurar os tributos devidos e efetuar o pagamento.⁴⁴

Por tudo, defendemos outro sentido para o lançamento tributário. O procedimento fiscal não se desenvolve dentro de uma relação bipolar entre acusação e defesa, própria dos processos de apuração e responsabilização nos casos de ilícitos. O lançamento declara a individualização do crédito tributário pela interpretação e aplicação da norma de incidência⁴⁵. Tributo não tem natureza de sanção por uma conduta ilícita⁴⁶ e, portanto, o contribuinte não pode ser visto como um suspeito, infrator ou acusado na atividade de constituição preliminar do crédito tributário.

Essas considerações nos levam para a tese pela maior abertura de um sistema que ingressa na terceira idade apenas com raras e tímidas alterações⁴⁷. Em sua gênese, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 foi editado pelo Poder Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69, cuja competência foi atribuída pelos atos institucionais nº 05, de 13 de dezembro de 1968 e nº 12, de 31 de agosto de 1969⁴⁸. Em razão da previsão constitucional à época da possibilidade de delegação ao Poder Executivo, defende Leandro

⁴³ BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11/01/2001. Seção 1: “Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica, denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁴⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 33.

⁴⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27/10/1966. Seção 1: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (grifo nosso).

⁴⁷ BONILHA, Paulo Celso B. *Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995. p. 129.

⁴⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 26. BRASIL. Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1969. Seção 1: “OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968, DECRETAM: [...] Art 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”

Paulsen que nosso estatuto vigente que disciplina o procedimento de determinação e exigência dos créditos tributários da União foi recepcionado com força de lei ordinária.⁴⁹ O Decreto nº 70.235/72 veio assim para o mundo jurídico em pleno regime militar e sem nenhuma pitada de democracia. Seu laboratório, os gabinetes militares insulados em Brasília. De fato, não havia muito do que dele se esperar.

3. A Participação do contribuinte na constituição do crédito tributário

Constatamos e expusemos nos tópicos anteriores que no âmbito de desenvolvimento da atividade administrativa tributária, os princípios assimétricos do Direito Administrativo também se irradiaram. Como decorrência da imposição unilateral de obrigações e da presunção de legitimidade e veracidade, desenvolveu-se a idéia de que o procedimento fiscal de lançamento tributário teria natureza inquisitiva. A participação do contribuinte seria limitada à apresentação de documentos e informações necessários para a apuração do crédito. Assim, competiria à autoridade administrativa, unilateralmente, valorar essas provas e adotar a interpretação da norma que melhor atenda aos interesses fazendários, cabendo ao autuado, somente no curso de um procedimento administrativo tributário, a prova em contrário.

Nesta parte do trabalho, por óbvio que não temos um modelo pronto como solução para todos os problemas que envolvem o fisco e os contribuintes em torno dos lançamentos e autuações fiscais, mas temos como proposta a oportunidade durante o procedimento fiscal para que o contribuinte conheça previamente os entendimentos da fiscalização sobre seus negócios jurídicos, as normas aplicáveis e a interpretação que venha a ser adotada, de forma que viabilize a realização de diligências e perícias para revelação da verdade material e, ainda antes da constituição do crédito, a possibilidade de apresentar suas considerações jurídicas e explicações sobre os fatos. Com todos esses elementos, a autoridade fiscal não deve se poupar de buscar respostas às suas dúvidas junto aos órgãos de consultoria e regulação.

A participação desses órgãos para a formação do ato-norma administrativo de lançamento também proporciona uma melhor uniformização dos entendimentos e, com isso, a desejada proteção à confiança legítima do contribuinte. Os órgãos deveriam atuar de

⁴⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, Renè Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3ª. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

forma coordenada e harmônica para que se obtenham eficiência, previsibilidade e segurança; afinal, em última instância, todos participam de um mesmo sistema de constituição do crédito tributário. No entanto, de fato, prevalecem decisões desencontradas, o dissenso e a falta de sinergia entre os órgãos da administração tributária. Mesmo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF cada uma das turmas ordinárias adota sua própria interpretação, de forma que se tornou necessária a criação de um órgão apenas para solucionar as divergências⁵⁰.

Não vislumbro maiores óbices para que assim seja. É através do procedimento fiscal que se constitui o crédito tributário com o lançamento; portanto, um ato jurídico administrativo que, embora sujeito a revisão, de imediato interfere na vida econômica e patrimonial dos contribuintes. Assim sendo, qualquer traço inquisitivo mostra-se completamente incompatível com nosso Estado contemporâneo democrático de direito. Incisivamente, o procedimento fiscal não tem natureza inquisitiva e é nele que se devem concentrar todos os esforços para que o crédito que venha a ser constituído, efetivamente, seja líquido e certo. A consensualidade não se restringe às relações entre a administração e os administrados. Os órgãos que a compõe devem possuir sinergia para a colaboração recíproca.

No modelo atual, a experiência tem evidenciado que os órgãos de controle do lançamento tributário tendem a preservar o crédito constituído. Na revisão prevalece o conservadorismo, como se implicitamente houvesse um “*princípio da salvabilidade do lançamento*”. Com a fórmula adotada essa consequência parece inevitável: em primeira instância todos os julgadores são fiscais e as sessões são fechadas; em segunda, no julgamento dos recursos, embora exista paridade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o voto de desempate sempre é do representante da Fazenda. Os mandatos dos conselheiros têm duração de três anos e a recondução é decidida pela palavra final do presidente do órgão⁵¹.

⁵⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e dá outras providências:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.”

⁵¹ Ibid: “Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil [...] Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.”

4. Conclusão

Em nosso sistema tributário brasileiro somente uma coisa é certa: a dúvida. O Brasil lidera o ranking mundial como o país onde se gasta o maior número de horas para pagar impostos. São 2.600 horas contra 1.025 horas consumidas na Bolívia, segundo lugar do ranking. Segundo a revista ÉPOCA NEGÓCIOS (2013), para a maioria das multinacionais, as maiores brigas tributárias do mundo estão no Brasil. São criadas verdadeiras empresas dentro das empresas só para interpretar a legislação e cuidar dos tributos. Na mesma curiosa reportagem, é citado um caso pitoresco: uma das maiores fabricantes nacionais de alimentos foi orientada pelo fisco para que o trigo importado recebesse um spray de tinta comestível a fim de tornar possível quantificar o percentual de nacionalização do produto final e, com isso, o imposto devido.⁵²

O *contencioso* tributário se agiganta em números e valores que fogem mesmo da capacidade de cobrança. Com as fases administrativa e judicial a duração dos processos chega a 16 anos. Somado todo esse tempo com a ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários explica o fato de que somente 2,5% desse estoque ingressam nos cofres públicos. A informação é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional *apud* SOUZA (2012).⁵³

Desde 1993, no governo Itamar Franco, a 20 anos atrás, as tentativas de reforma tributária somente logram êxitos a “conta-gotas”.⁵⁴ Enquanto as soluções no âmbito do direito material são esperadas, iniciativas para aperfeiçoamento da legislação tributária processual são bem-vindas. Espera-se que um novo modelo de apuração e cobrança dos créditos tributários proporcione uma arrecadação mais eficiente e legítima, confira maior confiança ao contribuinte e racionalize a administração tributária.

Propomos, assim, um sistema com maior participação dos interessados na constituição do crédito tributário, desde a fase inicial de apuração através do lançamento e ao longo do que se denominou de *processo* administrativo fiscal. Assim, seria oportunizada ao contribuinte em todo esse percurso a ampla participação para a construção da certeza e liquidez do crédito tributário e não somente através da defesa e do contraditório a serem exercidos após o lançamento.

⁵² ÉPOCA NEGÓCIOS. *Os impostos fazem as empresas brasileiras se sentirem num filme de terror. Dicas para escapar vivo*. São Paulo: Editora Globo, nº 80, out. 2013, pp. 88, 94.

⁵³ SOUZA, Luciane Moessa de. *Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 262-263.

⁵⁴ CADERNO DE ECONOMIA. *A reforma tributária em discussão. Mais uma vez*. O Estado de São Paulo, São Paulo, 22 out. 2013.

A atuação unilateral justificada em um suposto sistema inquisitivo mostra-se incompatível com a nossa sociedade contemporânea. A natureza e finalidade do lançamento não justificam a submissão do cidadão-contribuinte à condição de mero expectador na apuração e cobrança do tributo constituído. Ao contrário, a participação dos interessados na formação das decisões dos órgãos públicos propicia legitimidade e eficiência.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Mecanismos de consenso no Direito Administrativo, in Direito Administrativo e seus novos paradigmas* (coord. Alexandre Aragão e Floriano de Azevedo Marques). Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ARAGÃO, Alexandre Santos. *A Consensualidade no Direito Administrativo: acordos regulatórios e contratos administrativos*. Revista de Informação Legislativa, v. 42, nº 167, jul./set. de 2005.

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

BONILHA, Paulo Celso B. *Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)*. In: Processo Administrativo Fiscal. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

BRASIL. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11/01/2001.

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

BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 13/10/1941.

BRASIL. Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 08/09/1969.

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

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 256, de 22/06/2009. Diário Oficial da União – DOU de 31/08/2009.

CADERNO DE ECONOMIA. *A reforma tributária em discussão. Mais uma vez*. O Estado de São Paulo, São Paulo, 22 out. 2013.

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

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Crítica à Teoria Geral do Direito Processual Penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Paris: Editions Cujas, 1921.

ÉPOCA NEGÓCIOS. *Os impostos fazem as empresas brasileiras se sentirem num filme de terror. Dicas para escapar vivo*. São Paulo: Editora Globo, nº 80, out. 2013.

GRECO FILHO, Vicente. *Manual de Processo Penal*. 6ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

HASSEMER, Winfried. *Sistema jurídico e codificação. A vinculação do juiz à lei*. In: KAUFMANN, Arthur e HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

MANGANARO, Francesco. *Principio di legalità e semplificazione dell'attività amministrativa: i profili critici e principi ricostruttivi*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2000.

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha

Tributária, 1965.

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

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

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, Renè Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3ª. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

RANGEL, PAULO. *Direito Processual Penal*. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOUZA JUNIOR, Cesar Saldanha. *Consenso e Democracia Constitucional*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002

SOUZA, Luciane Moessa de. *Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TOCQUEVILLE, Alexis. *O Antigo Regime e a Revolução*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

VALDEZ, Oscar Aguilar. *El acto administrativo regulatorio*. In: *Acto administrativo y reglamento*. Buenos Aires: Ediciones RAP, 2002

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.