

6

Elementos dogmáticos, teóricos e metódicos de decisão nos procedimentos de lançamento tributário da administração fazendária federal – Receita Federal do Brasil

6.1

Introdução

O tema deste capítulo alcança a problemática das decisões da administração fazendária no curso das ações fiscais da Receita Federal do Brasil, reguladas no procedimento administrativo fiscal federal.

Motivaram a escolha do tema, relacionado ao exercício funcional do então aluno, não somente a presença de questões antigas que persistem, como a extensão e os limites do poder de polícia fazendário, como também, e principalmente, as novas questões trazidas do debate constitucional tributário brasileiro nos últimos 22 anos, como os juízos de ponderação, proporcionalidade e razoabilidade, questões também afetas à extensão e aos limites daquele poder-dever e aos efeitos jurídicos dos atos praticados no curso das ações fiscais (no procedimento administrativo fiscal federal), questões que têm tido incerta repercussão nas decisões administrativas¹ e judiciais² quanto ao lançamento dos tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil.

¹ Nesta decisão os julgadores do então Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Federal de Recursos Fiscais, se referem ao então “Mandado de Procedimento Fiscal”, substituído pelo atual “Registro de Procedimento Fiscal”. ACÓRDÃO Nº 201-79611- Sessão de 20 de setembro de 2006 - Recurso nº: 130219 – Voluntário - Processo nº : 16327.000948/2001-10 - Matéria: CPMF - Recorrente: BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO – FINASA S/A - Recorrida: DRJ-SÃO PAULO/SP - Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF - Ano-calendário: 1997, 1998, 1999 - Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. Não ocorre nulidade do auto de infração por deficiência de enquadramento legal, quando descritos com precisão os fatos referentes ao lançamento, não havendo prejuízo à defesa, uma vez que a interessada deve se defender dos fatos que lhe foram imputados. Tal falha pode ser saneada pela autoridade julgadora, não constituindo agravamento ou aperfeiçoamento do lançamento.

O tema é desenvolvido neste ensaio, a partir da problemática central apontada, pelo estudo 1) preliminar de elementos dogmáticos materiais e formais de decisão jurídica para a constituição de créditos privados ou públicos, 2) do procedimento fiscal federal e 3) de como se inserem os elementos dogmáticos materiais e formais, a par de elementos teóricos e metódicos, no juízo decisório da Administração Fazendária Federal de constituição do crédito tributário pelo

ADIANTAMENTO SOBRE O CONTRATO DE CÂMBIO - ACC. - Por se tratar de uma operação de crédito, o ACC se subsume ao disposto no § 1º do art. 16 da Lei nº 9.311/96, ou seja, deverão ser pagos exclusivamente ao beneficiário. O pagamento de modo diverso enseja a ocorrência do fato gerador previsto no inciso III do art. 2º da mesma lei. A dispensa trazida pela Portaria MF nº 134/99, art. 4º, II, refere-se a liquidação, ou seja, quando do encerramento do ACC. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É jurídica a exigência dos juros de mora com base na taxa Selic. Recurso negado. Resultado: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

2 Decisão de 2009 em que processo administrativo (neste caso, de competência das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil e do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Federal de Recursos Fiscais é confundido com procedimento administrativo, atribuição da fiscalização federal da Receita Federal do Brasil: “HC 86236 / PR - PARANÁ - HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. CEZAR PELUSO - Julgamento: 02/06/2009 - Órgão Julgador: Segunda Turma - Publicação - DJe-118 DIVULG 25-06-2009 - PUBLIC 26-06-2009 - EMENT VOL-02366-01 PP-00197Parte(s) - PACTE.(S): LUIZ ANTONIO PAOLICCHI OU LUÍS ANTÔNIO PAOLICCHI - IMPTE.(S): ANDREI ZENKNER SCHMIDT E OUTRO(A/S) - COATOR(A/S)(ES): SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90. Delito material. Tributo. Processo administrativo. Suspensão por decisão do Conselho de Contribuintes. Crédito tributário juridicamente inexistente. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Condenação. Inadmissibilidade. Absolvição decretada. HC concedido para esse fim. Precedentes. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, nem a fortiori condenação a esse título, quando está suspenso o procedimento administrativo por decisão do Conselho de Contribuintes. Decisão: A Turma, à unanimidade, deferiu a ordem de habeas corpus, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 02.06.2009”.

Já nesta outra decisão, de 2008, afeta ao inquérito policial, o procedimento administrativo inquisitorial que é o inquérito policial para apuração de fatos, é confundido com processo administrativo: RHC 90532 / CE - CEARÁ - RECURSO EM HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA - Julgamento: 01/07/2008- Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação DJe-089 DIVULG 14-05-2009 PUBLIC 15-05-2009- EMENT VOL-02360-02 PP-00235Parte(s): RECTE.(S): MARIA FRANCISCA ALVES SOUZA - ADV.(A/S): RAFAEL PEREIRA DE SOUZA - RECD.(A/S): MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO EM CURSO. INQUÉRITO POLICIAL. CONSTRANGIMENTO. PRECEDENTES. - INVESTIGAÇÃO - CONJUNTA DE CRIME CONTRA A ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. INVIABILIDADE. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL PARA PROCESSAR - E JULGAR CRIMES CONTRA A ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO. PRECEDENTE. RECURSO JULGADO - PARCIALMENTE PROCEDENTE. 1. Recurso Ordinário em habeas corpus, no qual se pretende o trancamento de inquérito policial instaurado para apuração de possível crime de sonegação fiscal, sob o fundamento de que o procedimento administrativo ainda não foi concluído. Constrangimento ilegal que se verifica na espécie, segundo precedentes desta Corte. 2. Pretensão de trancamento do inquérito policial, também, quanto à investigação de possível crime contra a organização do trabalho, ao argumento de que a competência para processo e julgamento de eventual crime não é da Justiça Federal. Alegação infundada na atual fase, em que os fatos ainda estão sob apuração. Entendimento do Supremo Tribunal Federal, ademais, no sentido de que os crimes contra a organização do trabalho são da competência da Justiça Federal. Precedente. 3. Recurso parcialmente provido.

lançamento e da constituição de outras situações jurídico-tributárias, como veremos a seguir.

6.2

Elementos dogmáticos de decisão na constituição de obrigações e créditos

Embora também seja conhecida, a constituição de um crédito pela via de um procedimento regulado nas relações privadas – por uma dogmática estatutária ou legal – não é a regra, usualmente é dispensável. A disponibilidade dos bens e direitos pelos envolvidos em relações dessa natureza mormente afasta a interveniência cogente de um modo-padrão na constituição de um crédito em favor de um sujeito e contra outro.

Assim, o lançamento em um título de crédito pode ser feito sem referência à causa obrigacional de que resulta aquele valor pelo qual se obriga o aceitante que o consigna, sejam, *e.g.* de imediato, por um cheque, ou a termo, por uma nota promissória. Pode também ser efetuado lançamento de créditos vinculados a uma causa determinada, um fato econômico, como numa duplicata, em que o lançamento é feito pelo aceite e o crédito constituído de imediato, ou seja, não mediado por um procedimento padronizado por lei ou estatuto, pois atende apenas às formalidades legais de uma *cártula* física ou eletrônica/digital.

Os contratos e a responsabilidade contratual ou civil, causas de obrigações e que podem resultar na constituição de créditos, têm no processo arbitral ou judicial uma via excepcional para a superação do dissenso entre os sujeitos envolvidos. Isto porque o costume em uma sociedade organizada é a espontaneidade dos cidadãos em se obrigarem e cumprirem suas obrigações privadas segundo sua livre iniciativa.

Portanto, excetuando-se as fixações resultantes dos juízos prévios contidos na constituição e nas leis gerais³, também chamados de reserva geral de ponderação⁴, os juízos de ponderação, de proporcionalidade e de razoabilidade na

3 Ver HÄBERLE, Peter. “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”. Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p.33.

4 Sobre reserva geral de ponderação, ver NOVAES, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra Editora, 2003, p. 569 e ss.

fixação da extensão, tempo e modo de uma obrigação que resulta em crédito, atenderão aos interesses dos envolvidos, que nas sociedades ocidentais capitalistas são movidos pelos custos de oportunidade derivados da prática cotidiana segundo as leis dos mercados livre (microeconomia de oferta/procura) e planejado (macroeconomia das diretrizes ou intervenções estatais no domínio econômico)⁵. Nesse âmbito, os juízos de ponderação, proporcionalidade e razoabilidade, prescindem de uma dogmática decisória, é dizer, de um procedimento estatutário ou legal para seu comparecimento na constituição do crédito privado. Podem, no entanto, comparecer *a posteriori* numa eventual revisão arbitral – já então mediada por uma dogmática procedimental arbitral -, ou mediadas pela dogmática processual judicial, em cláusulas como “proibição de excesso”, “vedação ao enriquecimento sem causa” ou “*rebus sic stantibus*”, à vista da eventual inconformidade dos sujeitos da obrigação e das circunstâncias fáticas de seu nascimento e/ou do seu cumprimento.

Assim também ocorre quanto às obrigações pactuadas pela Administração Pública no âmbito de seus atos de gestão. E na esfera da Administração Pública Federal do Brasil, em havendo interesse da União, a competência⁶ para revisão judicial dos créditos resultantes das obrigações pactuadas é da Justiça Federal.

Já em se tratando de créditos decorrentes de obrigações nascidas no âmbito da prática de seus atos de *potestade publica*, a Administração Pública, o Estado-Administração, pode e deve atuar segundo um procedimento regulado – uma dogmática de decisão -, e não modulado pelos custos de oportunidade privados. Então, o Estado-Administração, nas situações concretas em que cria obrigações tributárias e constitui seus créditos prescindindo da anuência do obrigado ou mesmo substituindo-lhe a vontade, tem o poder-dever de emitir, no âmbito de sua discricionariedade, juízos mediados por uma dogmática decisória, por meio da qual também aplicará as prévias disposições constitucionais e da legislação, que já contêm exploradas segundo as competências suas respectivas reservas de ponderação⁷.

5 Estes são os “imperativos sistêmicos econômicos e administrativos” a que se refere Jürgen Habermas.

6 Exceto direitos e obrigações da República Federativa do Brasil no âmbito de suas relações internacionais.

7 Sobre reserva de ponderação, *supra*, Capítulo 4.

6.3

O Procedimento Administrativo Fiscal da Receita Federal do Brasil

No âmbito da Administração Fazendária Federal, os elementos formais desta dogmática decisória mediadora dos atos de *potestade publica* que resultem na constituição de créditos tributários pela Receita Federal do Brasil estão contidos na regulação do Registro de Procedimento Fiscal⁸, o qual define o tributo, o período e a extensão inicial do curso da ação fiscal. É na fixação da extensão final em cada caso do procedimento fiscal que se colocam problemas fático-jurídicos que, eventualmente, demandam – no âmbito do exercício discricionário do poder de polícia da Receita Federal do Brasil – juízos derivados de ponderação, proporcionalidade e razoabilidade legislativa e fática.

O procedimento fiscal da Receita Federal do Brasil visa o levantamento e fixação jurídica de fatos para fundamentar os efeitos tributários das relações econômico-financeiras do contribuinte, a fim de otimizar a arrecadação de tributos, para dotar a União dos recursos imprescindíveis à realização do interesse e do bem público, é dizer administrar os recursos sociais. O procedimento fiscal (extensão formal da *potestade publica*) pode resultar em um ato de lançamento oficial do tributo objeto da ação fiscal em curso (extensão material da *potestade publica*) para o período de tempo considerado (extensão temporal da *potestade publica*), que deduz uma pretensão arrecadatória e demarca a divisão entre a fase procedimental, objeto desta tese, e a eventual etapa processual.

Por esta razão, o Fisco é dotado de poderes-deveres que lhe permitem realizar os esforços necessários, com vistas a identificar o patrimônio, rendimentos e negócios dos cidadãos-contribuintes, considerada a conformação constitucional, legislativa e regulamentar dos limites dos seus direitos e garantias.⁹

O procedimento fiscal antecede, na nomenclatura dada pelo Decreto nº 70.235/72 (também conhecido como PAF), a “fase litigiosa do procedimento”

8 Portaria SRF nº 6.087/2005.

9 Por exemplo, CF88, art. 145, par. 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, os rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.”

(processo administrativo fiscal). O processo administrativo fiscal assemelha-se ao processo judicial, tempo e lugar de discussão de direitos subjetivos, tendo o administrado forte influência em seu percurso, ao passo que o procedimento fiscal tem caráter potestativo público e inquisitorial. E aí reside a importância do estudo de uma dogmática decisória para o procedimento administrativo fiscal tributário da União. É que podemos identificar, a rigor, apenas sete artigos sobre o *procedimento fiscal* no Decreto nº 70.235/72¹⁰. É de se notar que no curso do procedimento fiscal federal, para vários incidentes fático-jurídicos do próprio procedimento fiscal ou de processo administrativo ou judicial, resultam necessários procedimentos derivados, como os de diligência, de arrolamento de bens, de representação fiscal para fins penais, de representação para fins de sanções administrativas (inaptidão, suspensão de habilitação, de isenção, de imunidade), que resultam no exercício de poderes-deveres da administração fazendária federal e de direitos e deveres dos contribuintes afetados em sua esfera de interesses.

Embora haja distinções entre o processo judicial tributário e o processo administrativo tributário, ambos têm por escopo um objetivo final que, no processo judicial é a solução de uma lide e, no processo administrativo, é “a prática do ato administrativo final”¹¹, o qual corresponde, no âmbito desta tese, ao resultado final da revisão do juízo efetuado no curso ou ao final do procedimento fiscal fazendário iniciado com o Registro de Procedimento Fiscal¹² (p.ex. lançamento de tributo, homologação de compensação, suspensão de isenção/imunidade, inaptidão, exclusão do SIMPLES). O processo legal é instrumento para o legítimo exercício do poder¹³, e está presente/subjacente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.¹⁴ E assim é considerado pela

10 Decreto n. 70.235/72, arts. 7º a 13.

11 SANTOS FILHO, José Carvalho dos. *Manual de direito administrativo*. 15. ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006, p. 800.

12 Sobre o Mandado de Procedimento Fiscal da Receita Federal do Brasil, ver o item específico contido neste estudo.

13 O processo é legítimo instrumento para o exercício do poder (CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997).

14 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 280.

Constituição (art. 5º, LV), pela Lei nº 9.784/99 e pelo próprio Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo federal.

Visto que em todo processo subjaz um procedimento, que pode ser considerado como “meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo”¹⁵, pode haver no entanto procedimento sem que tenha sido instaurado ou dele decorra um processo¹⁶. No âmbito do direito processual tributário da União, a etapa processual inicia-se, p.ex. no momento em que o obrigado, ciente e intimado a recolher/parcelar um crédito tributário constituído pela autoridade administrativa por lançamento ao final do procedimento fiscal, inconformado, oferece impugnação por intermédio de requerimento (art. 14, do Decreto nº 70.235/72). No âmbito de atuação da administração fazendária, antecedendo ou não uma eventual fase processual, a etapa procedimental tem por finalidade verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em constituição de crédito tributário, ou, ainda, coletar informações e outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual, seja administrativa ou judicial (art. 3º, da Portaria SRF nº 6.087/2005).

6.4

O direito tributário e os princípios político-jurídicos

Vários são os princípios comuns ao procedimento e processo administrativo fiscal. Vale citar: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, finalidade, motivação, razoabilidade e proporcionalidade, dentre outros. No entanto, podemos observar princípios privativos do procedimento fiscal e outros do processo administrativo fiscal. O processo é caracterizado pelo *due process of law* e seus corolários: princípios da *ampla defesa* e do *contraditório*. Vale dizer, ao administrado, no curso do processo, é assegurado um itinerário processual previsto no Decreto nº 70.235/72 e na Lei nº

15 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 279.

16 Nos limites desta pesquisa, por exemplo, se o interessado aceita a decisão - paga o tributo resultante, parcela, procede no novo regime (se a suspensão ou exclusão do regime anterior resultou da decisão administrativa) -, tacitamente reconhece-a legítima. Nem todo procedimento converte-se em processo. Ver CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 159.

9.784/99, decorrente do exercício do direito de impugnar a pretensão fiscal da administração fazendária perante a autoridade julgadora competente (Delegacia de Receita Federal de Julgamento, Conselho Federal de Recursos Fiscais), assim como a garantia de poder se manifestar sempre que a administração fazendária produzir informações, provas ou quaisquer outros elementos e de formalmente conhecer os autos do processo para nele se manifestar, além de poder produzir todas as provas necessárias ao seu recurso.

Já no procedimento fiscal, exercício da *potestade publica*¹⁷ fazendária, vale o princípio da *inquisitoriedade*¹⁸. É dizer, durante o procedimento fiscal, não há que se falar em contraditório e ampla defesa, mas do remédio constitucional do mandado de segurança, nas hipóteses de eventual ilegalidade/abuso no exercício do direito potestativo público¹⁹. No entanto, assegura-se ao administrado - caso ao final do procedimento fiscal resulte-lhe irresignação com a afetação de sua esfera jurídica de interesses, *e.g.* por um lançamento de ofício de crédito tributário ou a suspensão/extinção de um direito a isenção/imunidade tributária - o controle da legalidade do ato que lhe tenha desfavoravelmente alcançado por meio de impugnação, através da qual, suspendem-se os efeitos - inclusive a exigibilidade do crédito, nas hipóteses de lançamento tributário - daquela situação jurídica constituída no curso ou ao final do procedimento fiscal fazendário (art. 151, III, do CTN)²⁰.

É de se observar que a inquisitoriedade, característica do procedimento administrativo fiscal, tem por base a *potestade publica*, o poder de polícia fazendária, e o procedimento é bem conhecido uma sucessão de atos praticados de forma convergente e relacionados entre si, que se inicia com a intimação ao sujeito passivo para apresentar as informações e documentos necessários ao objeto

17 RIVERO, Jean. *Droit Administratif*. Paris, Dalloz, 1977, 8a. ed.

18 No dizer de James Marins, “o caráter inquisitório do procedimento administrativo decorre da relativa liberdade que se concede à autoridade tributária em sua tarefa de fiscalização e apuração dos eventos de interesse tributário”. *Op. Cit.*, p. 182.

19 CF88, art. 5o.LXIX: “conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.” Nova lei do mandado de segurança, Lei n. 12.016/2009, Art. 1o “Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por **habeas corpus** ou **habeas data**, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja ela de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.”

20 Sobre o Procedimento Fiscal da Receita Federal do Brasil, ver o item específico contido neste capítulo.

do procedimento (a operação fiscal descrita no RPF, registro do procedimento fiscal) e se conclui com ou sem lançamento de ofício ou ato, constitutivo ou não, da esfera de interesses do interessado, e tem por objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias ou coletar informações de interesse da administração tributária. No entanto, entendemos nesta tese que, subjacente a esta perspectiva ontológico-relacional – é dizer, que relaciona conceitos sem uma perspectiva de sua dinâmica, continuidade, suspensão e co-constituição do juízo -, no procedimento fiscal fazendário, através de um itinerário em que elementos teóricos²¹, dogmáticos e metódicos se co-constituem estruturando o juízo da norma jurídica e da norma-decisão tributárias²². Desse modo, os elementos teórico-sistemáticos (que estão na CF88 e nas leis gerais – CTN e leis complementares -), orientam o sentido da co-constituição do juízo jurídico em cujo texto constarão a norma jurídica e a norma-decisão, e os elementos metódicos programa da norma e âmbito da norma²³ dão visibilidade aos juízos parciais de fato e de direito do caso, proporcionando melhor controlabilidade racional na concretização do lançamento tributário e das outras situações jurídico-tributárias resultantes dos procedimentos, pois passos controláveis de reflexão não

21 “Do ponto de vista da teoria, enunciados essenciais absolutamente válidos são aqui colocados totalmente em dúvida pelo fato de também o caso jurídico a ser solucionado constituir-se, em sua peculiaridade material e jurídica, como elemento co-formador do trabalho jurídico estruturante. Enquanto a interpretação pode emergir como “a correta correlação entre norma e situação concreta”, a teoria (da norma) jurídica insere entre a norma textual abstrata e a “situação” histórica e concreta “estágios” tipológico-estruturantes” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 263).

“No sentido do meio-termo teórico, a norma jurídica aparece como modelo de um ordenamento parcial materialmente determinado, modelo esse que se divide entre os motivos condutores do programa normativo e âmbito normativo e que constitui para as normas de decisão a serem concretamente desenvolvidas uma esfera formulada de modo mais ou menos sólido sob o ponto de vista material e mais ou menos completa em termos lingüísticos” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 261).

“Constatações fáticas ajudam a concretizar critérios universais do direito administrativo ou constitucional” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 158).

22 Quando, por exemplo, no curso ou ao final de um procedimento fiscal fazendário, textos legais tributários são “aplicados” em um caso concreto, pode-se dizer que eles foram concretizados, é dizer, interpretados de acordo com o programa da norma e produzindo, a partir dele e em conjunto com o âmbito material – via âmbito da norma – uma norma jurídica geral, norma esta que, a seguir, é transformada por dedução em uma norma de decisão, como um lançamento de tributo, um reconhecimento ou uma suspensão de isenção ou uma homologação de compensação.

23 “O programa da norma é elaborado por meio de todas as determinantes da concretização das leis, reconhecidas como legítimas, como tratamento do texto da norma desde as já mencionadas interpretações gramatical, genética, histórica e sistemática, até as figuras interpretativas das grandes áreas do direito...” (MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 227).

“O âmbito normativo designa como figura intermediária tipológica um âmbito estrutural possível noreal para os casos reais, potencialmente reunidos e subordinados à disposição legal” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 255).

podem ser representados apenas por conceitos finalísticos²⁴, sem mediação metódica²⁵, como o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias ou de coletar informações de interesse da administração tributária.

Segundo o objetivo para o qual tenham sido instauradas as ações fiscais e a sua motivação, que constam em seu registro – o RPF, Registro do Procedimento Fiscal – podem ter curso duas modalidades de procedimento fiscal. O de fiscalização, quando as ações visem a averiguação do cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias por parte do contribuinte ou responsável. Já o procedimento fiscal de diligência é instaurado para coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, ou do interesse desta e que também possam interessar a outros órgãos ou entes da administração nas três esferas de poder. Nesta última hipótese a motivação – registrada no RPF – terá sido veiculada por ofício do órgão ou ente interessado.

Essas duas modalidades gerais de procedimento se apresentam conceitualmente como escopos iniciais do procedimento, que servem para cotejo final de controle quanto ao atingimento ou não do resultado visado, mas não ainda do itinerário racional do juízos parciais de que resultam a norma jurídica aplicada e da norma-decisão tributárias. O curso do procedimento, entendemos, pode e deve ser metodicamente conduzido para proporcionar sua controlabilidade: a norma jurídica tributária é ponto de chegada, objetivo do itinerário metódico de concretização do direito nos casos alcançados pelas duas modalidades de procedimento fiscal: é o ponto referencial (futuro) dos esforços de concretização. Mas se, como vimos, a normatividade não está previamente nos textos legais reguladores dos tributos ou dos procedimentos fiscais, nem por isso, no direito público, o primado metodológico deve migrar da norma para o problema, pois a normatividade, se não é abstrata, também não é factual, mas está no próprio procedimento fiscal fazendário de concretização da norma jurídica e da norma de decisão tributárias. O juízo jurídico como juízo científico, deve ser verificável em seu itinerário, portanto somente a decisão jurídica normatizada por um

24 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 76.

25 “São o ponto de partida da metódica jurídica a determinação material da normatividade e da validade normativa, bem como sua articulação geral no sentido do âmbito normativo e do programa normativo” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, p. 227).

procedimento verificável é controlável, e assim legítima segundo o estado democrático de direito.

6.5

O Registro de Procedimento Fiscal

Pertinente apenas ao procedimento fiscal e não ao processo administrativo fiscal, o Registro de Procedimento Fiscal, instituto criado em 1999, instaura o procedimento administrativo fiscal tributário da Receita Federal do Brasil.

Desde a entrada em vigor da Portaria SRF nº 1.265/99, os procedimentos fiscais relacionados a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil passaram a ser necessariamente instaurados por intermédio de determinação específica contida em *Registro de Procedimento Fiscal – RPF*. A Portaria em questão foi sucessivamente substituída, estando hoje em vigor a Portaria SRF nº 6.087/2005. Importante característica da nova sistemática introduzida pelas portarias mencionadas é a previsão de ciência e acompanhamento do trabalho da autoridade fiscal pelo próprio contribuinte-administrado. Isto porque o RPF que determinar a execução de procedimento fiscal de fiscalização ou diligência conterà, obrigatoriamente, elementos de identificação, controle e consulta pela administração fazendária federal e pelo contribuinte fiscalizado, como numeração de identificação e controle, dados identificadores do sujeito passivo, nome e a matrícula do Auditor Fiscal responsável pelo cumprimento da ação fiscal, bem como o código de acesso à *Internet* que permitirá ao sujeito passivo identificar a autenticidade da ação fiscal e acompanhá-la²⁶. Esses elementos dogmáticos constantes do RPF serão mais especificamente examinados – individualmente e em conjunto com outros - no estudo comparativo de conjunto, sistema e estrutura das decisões nos procedimentos fiscais fazendários do Brasil e da Alemanha, no Capítulo 7.

Na ação fiscal de fiscalização, o Registro do Procedimento Fiscal – RPF - indicará o tributo ou contribuição objeto do procedimento a ser executado,

26 Art. 7o, I, II e V a VIII, da Portaria SRF nº 6.087/2005. Observadas as atribuições regimentais de cada titular dos órgãos subordinados à Secretaria da Receita Federal, as autoridades competentes para a emissão do MPF mais importantes são o Coordenador-Geral de Fiscalização (COFIS), os Superintendentes Regionais, os Delegados (exceto os de Delegacia de Administração Tributária – Derat) e os Inspectores. Art. 6o, da Portaria SRF nº 6.087/2005.

podendo ser fixado o respectivo período de apuração, e na ação fiscal de diligência, a descrição sumária das verificações a serem realizadas. O estabelecimento de um período de apuração não desautoriza a autoridade fiscal de examinar livros e documentos, referentes a outros períodos, com vistas a verificar os fatos que deram origem ao valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou que dele sejam decorrentes²⁷. No entanto, para emitir juízo sobre fatos jurídico-tributários fora do objeto espaço-temporal do RPF, será necessária sua retificação em extensão temporal e/ou na profundidade dos tópicos de auditoria, o que é possível, no âmbito da *potestade publica* fiscal fazendária, até o final do procedimento inicialmente previsto no RPF. Trata-se já aqui de um poder-dever com margem fático-jurídica de escolha da autoridade fiscal a quem cumpre executar o conteúdo do mandado, à vista das circunstâncias do caso, que não poderiam estar previstas *in specie* na Constituição, na legislação, ou mesmo nos objetivos ou motivação - contidos inicialmente no registro do procedimento fiscal (o RPF) - que ensejaram a instauração do procedimento. Alguns elementos – redutíveis a critérios e parâmetros²⁸ dogmáticos - podem compor a estrutura do juízo da autoridade fiscal fazendária²⁹ – o juízo discricional –, cumprindo cada qual uma função principal, complementar, concomitante ou subsidiária. Os

27 Art. 7o, §§ 1o a 3o, da Portaria SRF nº 6.087/2005.

28 É de anotar-se que usualmente critérios são tidos como noções qualitativas expressas em conceitos, enquanto *parâmetros* são tidos como noções quantitativas expressas por medidas de comparação, como razões e/ou proporções. Já paradigma é uma noção-referência (qualitativa ou quantitativa) de uso generalizado e inquestionado, que pelo seu uso comum, generalizado e continuado resta “naturalizada”. Um paradigma constitucional de controle parametrizado terá sido o limite dos juros “reais” em 12%, embora dependente para sua aplicação da definição de “juros reais”, de resto jamais explicitada por regulamentação legal, fosse como conceito ou medida de razão/proporção. Ver Ávila, Humberto, “Sistema constitucional tributário”, SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas que mantêm relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um *parâmetro* específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua *compatibilidade* com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a *parâmetro* de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser *compatibilizados* com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é *parâmetro* (medida), mas qualidade.

29 Os elementos de juízo do agente fiscal derivam do juízo originário de ponderação do constituinte, do juízo de ponderação do legislador (reserva constitucional de ponderação legislativa), além de um juízo interpretativo dos fatos passados de que levanta indícios, dos fatos que ocorrem no curso do procedimento e dos fatos que tenha em vista verificar, descritos no RPF para a operação fiscal em curso.

elementos de juízo do agente fiscal derivam do juízo originário de ponderação do constituinte, do juízo de ponderação do legislador (reserva constitucional de ponderação legislativa), além de um juízo interpretativo dos fatos passados de que levanta indícios, dos fatos que ocorrem no curso do procedimento e dos fatos que tenha em vista verificar, descritos no RPF para a operação fiscal em curso. Cumprem função principal os elementos de juízo fático-jurídico que possam subsumir-se nos objetivos e na motivação daquela ação fiscal, e funcionam como elementos concomitantes, complementares e subsidiários desse juízo discricional circunstâncias fáticas incorridas no curso da ação fiscal, metas da fiscalização, e as diretrizes locais, regionais e nacionais da fiscalização federal, bem como a missão, a visão e os valores da fiscalização federal³⁰.

É também característica do procedimento fiscal fazendário federal a iniciativa de levantamento *in loco* de quaisquer elementos indiciários de fatos que possam subsidiar a formação dos juízos decisórios ou instrutórios relacionados com as finalidades e motivações da ação fiscal em curso, ou indispensáveis à formação de juízo em processos administrativos/judiciais tributários. Por isso, embora possa haver atos de procedimento fiscal não diretamente relacionáveis com a finalidade ou a motivação contidas no seu registro, não há falar-se em vício formal, eis que a qualquer tempo antes do encerramento da ação fiscal pode ser solicitada e deferida sua extensão ou complementação para que possa ser emitido juízo que alcance terceiros e/ou tributos e períodos diversos ou, caso já encerrada a ação fiscal, por novo procedimento para lançamento tributário (art. 173, II, do CTN) ou novo procedimento instrutório.

Diferentemente também do que ocorre nos processos administrativos e judiciais tributários, a falta de registro para inclusão no RPF do tributo ou período considerados no lançamento não o invalida, desde que os elementos do juízo decisório estejam presentes nos mesmos elementos de prova utilizados para formalizar a exigência de crédito tributário expressamente previsto no RPF³¹. Esta lógica jurídica do procedimento fiscal se encontra transcodificada no programa informatizado em que é realizado o lançamento tributário da Receita Federal do

30 No regimento da Receita Federal do Brasil.

31 Tal disposição se refere ao comando contido no art. 9o, § 1o, do Decreto nº 70.235/72 (com a redação determinada pela Lei nº 11.196/2005) de que os atos de lançamento formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo poderão compor o mesmo processo administrativo quando demonstrados com a mesma base probatória.

Brasil, o sistema SAFIRA, o qual não permite inserção de dados fora do escopo contido no registro de procedimento fiscal – o RPF – ou seja, sem que esteja respaldado em RPF anteriormente expedido pela autoridade fiscal fazendária federal competente. A qualquer tempo antes do processamento do lançamento no sistema SAFIRA, pode ser emitido registro complementar ou extensivo, cuja ciência ao contribuinte se pode dar até o encerramento da ação fiscal. Isto porque o interessado poderá exercer seu direito de manifestar-se após o juízo conclusivo da autoridade fazendária quanto à matéria e o período considerados na ação fiscal.

A extinção da ação fiscal se dá com a conclusão do procedimento, tendo sido executada a operação contida no RPF³² ou por decurso de prazo³³, hipótese em que os atos até ali praticados podem ser aproveitados em nova ação fiscal para conclusão da operação interrompida / não executada³⁴.

6.6

O poder-dever da Administração Fazendária no Brasil

O procedimento fiscal, itinerário de ações desempenhadas pela autoridade fiscal, é atividade plenamente vinculada e obrigatória, com as prerrogativas e deveres previstos na Constituição (art. 37, XVIII, art. 145, par. 1º) e na legislação tributária geral (leis complementares) ou específica (leis ordinárias, regulamentos, instruções normativas e portarias).

Dentre os textos normativos que regulam o poder-dever da administração fazendária federal, na Constituição da República Federativa do Brasil, o art. 37, inciso XVIII, estabelece a precedência da administração fazendária e seus servidores fiscais, dentro das respectivas áreas de competência e jurisdição, sobre os demais setores administrativos, na forma da lei³⁵. O dispositivo constitucional do princípio da capacidade econômica (art. 145, § 1º, da CF) também define poderes-deveres do exercício da atividade fiscalizatória, dispondo *in fine* da faculdade da administração tributária, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade econômica identificar, nos termos

32 Art. 15, I, da Portaria SRF nº 6.087/2005.

33 Art. 15, II, da Portaria SRF nº 6.087/2005.

34 Art. 16, da Portaria SRF nº 6.087/2005.

35 A legislação tributária, como o Código Tributário Nacional e demais leis tributárias complementares ou ordinárias, como a legislação do PIS, da COFINS, da CSLL, ITR, IOF, do IPI, do Imposto de Renda.

da lei³⁶, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitando-se seus direitos individuais. Seu âmbito de normatividade alcança todas as pessoas, contribuintes ou não, inclusive imunes e titulares de isenção pessoal (parágrafo único). Isto significa, na acepção considerada nesta tese - de que a normatividade é procedimental e não abstrata ou factual - que todas as pessoas, contribuintes ou não, têm obrigação de participar/colaborar em procedimentos fiscais fazendários. Assim, uma obrigação tributária acessória pode ser exigida também de terceiros como extensão de um procedimento fiscal, para subsidiar a fiscalização de um sujeito passivo diverso do obrigado a cumprir aquela obrigação acessória. São exemplos a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias - Dimob³⁷, a Declaração de Movimentação Financeira - a DMF - e a Declaração de Operações com Cartões de Crédito e Débito - Decred³⁸ e outras apresentadas - por empresas que comercializem ou administrem imóveis, bancos / instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, cartórios de registro de imóveis (a DOI, Declaração de Operações Imobiliárias) - com informações referentes não a si próprias, mas a seus clientes. Informações e documentos podem também ser exigidos de terceiros no curso de uma ação fiscal, para o que se presta o Registro de Procedimento Fiscal Extensivo, cuja emissão traz o registro autorizativo que determinou aquele específico procedimento e valida o juízo fático-jurídico da autoridade fiscal sobre tais informações e documentos.

6.7

A prestação de informações e a movimentação financeira

O art. 197, do CTN, elenca um rol de pessoas a quem a lei prescreve o dever de prestar informações acerca de bens, negócios ou atividades de terceiros, sempre que forem intimados por escrito pela autoridade administrativa. Dessa forma, são obrigados, em função da natureza de suas atividades, a colaborar com

36 A legislação tributária, como o Código Tributário Nacional e demais leis tributárias complementares ou ordinárias, como a legislação do PIS, da COFINS, da CSLL, ITR, IOF, do IPI, do Imposto de Renda.

37 V. IN SRF nº 576/2005.

38 V. IN SRF nº 341/2003.

o Fisco: os notários, as instituições financeiras³⁹, as empresas de administração de bens, os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais, os inventariantes, bem como os síndicos, comissários e liquidatários. Além desses, o Código Tributário Nacional (CTN, art. 197, VII) abre para a lei ordinária a possibilidade de designar outras entidades ou pessoas, que, em razão do cargo, ofício, função, ministério ou atividade, possuam informações relevantes para a identificação do patrimônio, da renda ou das atividades econômicas do contribuinte⁴⁰. A solicitação realizada pelo Fisco deve guardar pertinência com as informações buscadas, que em razão do negócio ou atividade a pessoa intimada detém e deva apresentar. Correspondente ao poder-dever conferido ao auditor fiscal está o dever geral de o contribuinte cooperar com a ação fiscal. A Lei nº 9.784/99, art. 4º, dispõe que o indivíduo tem o dever, perante a Administração, de expor os fatos conforme a verdade, de proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé, de não agir de modo temerário e prestar as informações que lhe forem solicitadas, bem como colaborar para o esclarecimento dos fatos.

É dizer, nos termos desta tese, que de um lado, o contribuinte - atendendo no curso da ação fiscal às solicitações/intimações para esclarecimento - colabora para a formação, consolidação ou desfazimento de juízos parciais, na dinâmica de interação elíptica de elementos fáticos, dogmáticos e teóricos, polarizada pelos elementos metódicos “programa da norma” e “âmbito da norma”, no sentido da concretização do juízo jurídico tributário da autoridade fiscal, ou seja da norma jurídica e da norma-decisão, por exemplo, o lançamento de um tributo ou a homologação de uma compensação tributária. E de outra parte, o exercício da *potestade publica* fazendária dá conformação aos direitos fundamentais sociais dos cidadãos (pelo ingresso de tributos nos cofres públicos que revertem, p.ex. para o sistema de seguridade social), delimitando direitos fundamentais individuais no curso (determinando o cumprimento de obrigações

39 V. LC nº 105/2001.

40 DL nº 5.844/43, art. 125. São obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhes forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste decreto-lei e permitindo aos funcionários do Imposto de Renda, devidamente autorizados, colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os Órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista. (Art. 936, do RIR/99); também o DL nº 5.844/43, art. 139. As repartições do Imposto de Renda procederão às diligências necessárias à apuração de vacância de casas ou apartamentos, bem como dos respectivos preços de locação, podendo exigir, quer do locador, quer do locatário, a exibição dos contratos e recibos. (Art. 914, do RIR/99)

acessórias) e/ou ao final (e.g. constituindo o crédito tributário) do procedimento fiscal.

A autoridade administrativa fazendária fiscal pode proceder ao exame dos livros e documentos da contabilidade do sujeito passivo e realizar as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações e balanços apresentados, bem como das informações já prestadas e verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias (art. 911, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3.000/99). O tempo a que se sujeita o contribuinte ao exercício da *potestade publica* fazendária, no entanto, expira-se com a pretensão arrecadatória do ente tributante (art. 174, do CTN) ou com o direito de constituição do crédito tributário (art. 173, do CTN)⁴¹.

6.8

A Requisição de Informações Sobre a Movimentação Financeira - RMF

Com a edição da Lei Complementar nº 105/2001, as autoridades fiscais passaram a ter importante canal de identificação do patrimônio, dos rendimentos e atividades econômico-financeiras dos contribuintes⁴². Todas as instituições financeiras arroladas nos §§ 1º e 2º do art. 1º, da LC 105/2001 estão obrigadas a prestar, à Receita Federal do Brasil, informações relativas aos valores globais de

41 Ver também o parágrafo único do artigo 195, do CTN.

42 Dentre as impugnações de constitucionalidade da utilização direta pelo fisco das informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes de que dispõe em seus sistemas informatizados, RE 261278 AgR / PR – PARANÁ - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO - Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES - Julgamento: 01/04/2008 - Órgão Julgador: Segunda Turma – Publicação DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 - EMENT VOL-02326-05 PP-01042Parte(s): AGTE.(S): UNIÃO FEDERAL - ADV.(A/S): PFN - EULER BARROS FERREIRA LOPES - AGDO.(A/S): VALE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA - ADV.(A/S): PEDRO FRANCISCO DUTRA DA SILVA E OUTROS. EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. Possibilidade de quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa sem prévia autorização do Judiciário. 2. Recurso extraordinário provido monocraticamente para afastar a aplicação do art. 8º da Lei nº 8.021/1990 ("Iniciado o procedimento fiscal, a - autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo - contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas - bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.") e restabelecer a sentença de primeira instância. 3. Aplicação de dispositivo anterior em detrimento de norma superveniente, por fundamentos extraídos da Constituição, equivale à declaração de sua inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Agravo regimental provido, por maioria de votos, para anular a decisão monocrática e remeter o recurso extraordinário para julgamento do Plenário. Também as ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.386, nº 2.390 e nº 2.397.

movimentação financeira dos contribuintes (art. 1º, § 3º, III da LC 105/2001)⁴³, bem como sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, de acordo com critérios definidos pelo próprio Poder Executivo (art. 5º da LC 105/2001)⁴⁴.

Além disso, o art. 6º da referida lei complementar possibilita ao fisco proceder ao exame dos documentos, livros e registros de instituições financeiras, mediante *Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF* (art. 4º, do Decreto nº 3.724/2001), desde que exista procedimento fiscal em curso e, atendidos os requisitos legais, tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente e, após intimado o contribuinte para fornecer seus extratos bancários, este não os disponibilizar (art. 4º, § 2º, do Decreto nº 3.724/2001)⁴⁵.

Vale nesse ponto a constatação de que:

“Para que os depósitos bancários sejam expeditamente comparados com a declaração do contribuinte, o procedimento de derrogação do sigilo bancário deve ser um procedimento administrativo, ou seja, não deve ser um procedimento judicial. Independentemente da possibilidade de recurso para entidades judiciais – como em todos os demais campos da relação entre a Administração fiscal e o sujeito passivo -, o procedimento deve ter iniciativa administrativa e a administração deve ser dotada de todos os poderes para, sem vinculação a qualquer ato prévio de outras entidades, poder levar o procedimento até o fim. A derrogação do sigilo bancário é, assim, um pressuposto administrativo de âmbito procedimental: ao legislador de qualquer ordenamento jurídico cabe regulamentar os meios através dos quais as administrações fiscais possam comprovar de forma expedita se os rendimentos que o contribuinte declarou correspondem aos que ele guarda no banco.”⁴⁶

Dada a natureza inquisitória do procedimento de fiscalização, o art. 198, do CTN, impõe às autoridades fiscais o dever de *sigilo fiscal* dos dados colhidos durante a investigação, sendo-lhes vedado divulgar, para qualquer fim, informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros, bem como a natureza e o estado de seus

43 V. IN SRF nº 45/2001.

44 A IN SRF no 341/2003 criou a Decred - Declaração de Operações com Cartões de Crédito e Débito.

45 Há, na verdade, uma *transferência* das informações protegidas pelo sigilo bancário ao Fisco que tem o dever legal de preservá-las, segundo o que preceitua o próprio art. 198, do CTN e o art. 5º, § 5º, da LC nº 105/2001.

46 SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso, in GRECO, Marco Aurélio, e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. SP, Dialética, 2005, p- 93.

negócios ou atividades. A divulgação indevida do segredo fiscal pode sujeitar a quem a causou a imputação do crime de violação de sigilo funcional (art. 325, CP), sem prejuízo de ser a Fazenda Pública responsabilizada civilmente pelos danos causados. Com a introdução da Lei Complementar nº 104/2001, a relação dos casos de possibilidade de divulgação da situação econômica e financeira do sujeito passivo ou de terceiros aumentou, para além das hipóteses de exclusão de ilicitude na divulgação de dados fiscais já anteriormente previstas no CTN. As demais autoridades administrativas poderão solicitar informações para apurar prática de infração administrativa, desde que tenha sido instaurado processo administrativo. Fica permitida ainda a divulgação de informações relativas a representação fiscal para fins penais, inscrição em dívida pública e parcelamento ou moratória. O Ministério Público da União, para o exercício de suas atribuições, poderá, nos procedimentos administrativos de sua competência, requisitar informações das autoridades fiscais, bem como ter acesso a banco de dados de caráter público, não podendo a referida autoridade opor exceção de sigilo (art. 8º, da Lei Complementar nº 75/93); mas assim como o Fisco Federal, embora com precedência constitucional (CF, art. 37, XVIII), não determina instauração de procedimento investigatório do Ministério Público Federal, não há falar-se em determinação de procedimentos fiscais fazendários pelo MPF. Podem também ter acesso a informações sobre movimentação financeira as Comissões Parlamentares de Inquérito, a que são conferidos poderes de investigação próprios dos magistrados (art. 58, § 3º, da CF).

Há portanto elementos dogmáticos de decisão da administração fazendária delimitadores de seu proceder, por exemplo as condições e vedações ao acesso a documentos e informações dos contribuintes e/ou terceiros, como o sigilo fiscal, e elementos dogmáticos de decisão delimitadores de seu juízo, por exemplo a medida espaço-temporal da ação fiscal, é dizer, a matéria e o período considerados no registro do procedimento - RPF. Tais elementos dogmáticos, que se encontram nos textos da legislação tributária, interagem com elementos fáticos e teórico-sistemáticos de juízo, polarizados pelos elementos metódicos “programa da norma” e “âmbito da norma”, no curso da ação fiscal, para a concretização da norma jurídica e da norma-decisão tributárias. A metáfora da “elipse” se presta a representar o movimento do juízo metódico de interação dos elementos dogmáticos, fáticos e teóricos, polarizado ora pelo programa da norma, ora pelo

âmbito da norma, no sentido de concretizar um juízo jurídico. Juízo metódico significa a estruturação de juízos parciais até um juízo conclusivo e atuante – estruturado -, racionalizada por um modelo, que nesta tese é o modelo da metódica estruturante do direito:

“Com sua associação a um campo de ação, a idéia da elipse corresponde melhor ao procedimento prático na concretização de normas jurídicas do que o “círculo hermenêutico”, que embora indique com propriedade uma realidade básica de toda metódica, é pouco elucidativo no que diz respeito à metódica verdadeiramente jurídica... A intermediação elíptica de dados admissíveis e as tônicas do programa normativo e do âmbito normativo devem aumentar, sem um esforço fictício pela apreensão de sentido perfeita e determinante, os pontos de vista que metodicamente precisam de fundamentação, auxiliando, assim, a esfera de ordenamento da disposição a ser concretizada e se tornar racionalmente mais transparente do que seria possível com argumentos no âmbito apenas lingüístico ou apenas subjetivamente valorativo e ponderativo. A elipse aponta para critérios que se “inserem entre” o texto abstrato da norma jurídica e a norma jurídica concretizada na decisão”⁴⁷.

Assim, os textos da legislação tributária, também daquela que dispõe sobre os procedimentos fiscais, trazem elementos dogmáticos para a decisão jurídica, mas ainda não elementos teórico-sistemáticos e fáticos, que interferem e eventualmente mesmo determinam a decisão, mas que pelos métodos tradicionais hermenêuticos não se tornam transparentes de modo a permitir controle de resultados. A inserção de elementos metódicos que polarizam o itinerário elíptico dos juízos parciais do operador do direito nos quais interagem elementos dogmáticos, fáticos e teóricos, permite melhor controle, pelos destinatários, da norma jurídica que resulta do procedimento decisório.

47 “Com sua associação a um campo de ação, a idéia da elipse corresponde melhor ao processo prático na concretização de normas jurídicas do que o “círculo hermenêutico”, que embora indique com propriedade uma realidade básica de toda metódica, é pouco elucidativo no que diz respeito à metódica verdadeiramente jurídica... A intermediação elíptica de dados admissíveis e as tônicas do programa normativo e do âmbito normativo devem aumentar, sem um esforço fictício pela apreensão de sentido perfeita e determinante, os pontos de vista que metodicamente precisam de fundamentação, auxiliando, assim, a esfera de ordenamento da disposição a ser concretizada e se tornar racionalmente mais transparente do que seria possível com argumentos no âmbito apenas lingüístico ou apenas subjetivamente valorativo e ponderativo. A elipse aponta para critérios que se “inserem entre” o texto abstrato da norma jurídica e a norma jurídica concretizada na decisão” (MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. SP, RT, 2009, pp. 260-261).

6.9

Elementos dogmáticos, teóricos e metódicos da *potestade publica* no procedimento administrativo fiscal federal

O poder de polícia é um poder-dever jurídico que, não podendo ser definido para cada situação fático-jurídica concreta, é regulado apenas em linhas gerais, para ser exercido em cada caso de decisão legislativa, administrativa ou judicial.

Instrumento típico para o exercício do poder de polícia, o procedimento fiscal fazendário tem como um de seus objetivos dar suporte a um possível lançamento de ofício de créditos tributários. O art. 9º, do PAF prevê que deverá acompanhar o auto de infração, instrumento do lançamento de ofício, todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação dos fatos que ensejem lançamento de ofício. O lançamento é, assim, um juízo fático-jurídico tributário à vista de provas reunidas no curso do procedimento fiscal. E o contribuinte possui o ônus de provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos dos fatos econômico-tributários que lhe são imputados⁴⁸. Dentro desta lógica, reunidas suficientes provas indiciárias, presume-se, por raciocínio dedutivo, a ocorrência do fato imponible. Tal presunção pode ser afastada pelo imputado que demonstrar (e passa a ser ônus seu) que do fato indiciário não decorre o fato gerador previsto, genericamente, na lei, mas isto já então no curso do processo administrativo fiscal inaugurado com a peça impugnatória do lançamento, oferecida pelo imputado irresignado.

Por esse exercício de raciocínio, deduz-se o lançamento tributário na metáfora dualista e linear de uma “relação” entre “norma tributária” e “fato jurídico”, na qual comparece subjazendo o juízo o modo de visão relacional de “direito e realidade”. Portanto nessa visão o objeto – direito tributário – é determinante do método – dedutivo.

Sem negar a permanência válida do raciocínio dedutivo e do positivismo jurídico, entendemos que - no estado democrático de direito, no qual portanto a autoridade não mais apenas “dita” o direito - além dos elementos dogmáticos de decisão jurídica referentes à competência e à matéria, elementos

48 Cf. FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 606.

teóricos e metódicos devem ser introduzidos para dar visibilidade ao itinerário do juízo jurídico da autoridade pública. Dentre os elementos teóricos, nesta tese tem preponderância o da norma jurídica materialmente determinada como resultado de um procedimento decisório, não mais como um ente preexistente em um texto legal a que se subsumem “fatos” por dedução. Daí porque o direito legítimo resulte antes de um procedimento decisório – para o que se induz a conclusão tendo em conta dados da realidade - e não apenas de uma dedução da autoridade, que é o resultado do procedimento, a norma-decisão. Como elementos metódicos - é dizer orientadores de um itinerário o mais transparente possível do juízo decisório do caso jurídico – comparecem os métodos tradicionais – os cânones savignianos de interpretação e a tópica jurídica – como métodos auxiliares ao programa normativo e ao âmbito normativo, elementos da metódica estruturante do sistema tributário concretizado nas decisões resultantes dos procedimentos fiscais fazendários.

É dizer que ao final de um itinerário indutivo de condução do juízo no procedimento fiscal fazendário, polarizado pelo programa normativo tributário e pelo âmbito normativo tributário, em que interagem elementos dogmáticos, teóricos e fáticos, resulta a norma jurídica que será por dedução convertida em norma-decisão, p.ex. um lançamento de tributo, uma suspensão de regime tributário de imunidade/isenção, uma homologação de compensação tributária ou um desembaraço aduaneiro.

Ainda no âmbito dos elementos teóricos e dogmáticos que interagem com os elementos fáticos do caso jurídico tributário no curso dos procedimentos fiscais, como vimos no Capítulo 4, se considerarmos que na Constituição os direitos se integram reciprocamente formando um sistema⁴⁹ unitário, que se configuram como componentes constitutivos do conjunto da Constituição e estão em uma relação de recíproco condicionamento com os outros direitos e bens jurídicos, podemos deduzir que se há de buscar seu conteúdo e seus limites em atenção aos outros bens jurídico-constitucionais reconhecidos junto com eles. Os particulares bens jurídico-constitucionais entram em relação com os outros através de seus limites. E para cogitarem-se os limites e conteúdos dos bens jurídicos

49 Ver também no Capítulo 2, e CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.*, Lisboa, F.K.Gulbenkian, 1989, p. 66 e ss.

coexistentes que entre si estejam em uma particular relação é que se presta a ponderação de bens⁵⁰.

A ponderação de bens pode ser considerada como parâmetro⁵¹ para a determinação do conteúdo e limites legais do exercício do poder de polícia da administração fazendária. Isto é feito na reserva constitucional de ponderação do legislador, é dizer, p.ex., quando a CF88 remeta a matéria para lei complementar (LC104/2001, LC 105/2001, LC 118/2005, além do CTN e legislação complementar).

Já a proporcionalidade procede do poder de polícia, poder-dever do Estado regulado pelo direito, que vincula o exercício das três funções de poder, o administrador, o legislador e o julgador. Mas, como vimos, um juízo de proporcionalidade pressupõe uma antecedente ponderação de bens⁵². Tal juízo terá lugar segundo a margem de liberdade de conformação do direito no caso concreto que possua o agente público no exercício de suas funções. Portanto o agente fiscal fazendário federal determinará⁵³, nos limites legais e constitucionais da extensão de sua competência, o modo e a medida da constrição do direito, da liberdade ou do patrimônio no caso concreto, ou seja, dará conformação ao direito estatal – aqui, a obrigação tributária principal ou acessória -. A adequação do modo e da

50 Ver Capítulo 4, e HÄBERLE, Peter. “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”. Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p.33.

51 É de anotar-se que usualmente critérios são tidos como noções qualitativas expressas em conceitos, enquanto *parâmetros* são tidos como noções quantitativas expressas por medidas de comparação, como razões e/ou proporções. Já paradigma é uma noção-referência (qualitativa ou quantitativa) de uso generalizado e inquestionado, que pelo seu uso comum, generalizado e continuado resta “naturalizada”. Um paradigma constitucional de controle parametrizado terá sido o limite dos juros “reais” em 12%, embora dependente para sua aplicação da definição de “juros reais”, de resto jamais explicitada por regulamentação legal, fosse como conceito ou medida de razão/proporção. Ver ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. SP, Saraiva, 2004, p. 562/563, “Teses”: “*A interpretação do direito tributário deve analisar todas as normas jurídicas que mantêm relação com as ações, propriedades ou situações cuja disponibilidade é necessariamente influenciada na concretização da relação obrigacional tributária (vida, propriedade, liberdade, igualdade). Os bens jurídicos influenciados dependem, entretanto, da finalidade e da eficácia das normas jurídicas tributárias: as normas tributárias que têm por finalidade a obtenção de receita influenciam o princípio da igualdade e devem ser interpretadas de acordo com um parâmetro específico de justiça, que é o princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias que visam atingir fins administrativos específicos influenciam os direitos fundamentais de liberdade e devem ser investigados na sua compatibilidade com os direitos fundamentais.” A capacidade contributiva é portanto medida (quantitativa do mínimo existencial, por exemplo), daí a referência a *parâmetro* de aferição da igualdade, e não compatibilidade. Já os fins administrativos específicos devem ser *compatibilizados* com os direitos fundamentais, notadamente o da liberdade, que não é *parâmetro* (medida), mas qualidade.*

52 Sobre o juízo de proporcionalidade e de seu pressuposto de ponderação de bens, ver em HÄBERLE, Peter. “*La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales*”., Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p.33 e 67 a 69.

53 Determinação do crédito tributário, Decreto 70.235/72, art. 1.o.

medida da constrição ao fim pretendido na ação fiscal e à sua motivação (registrados no RPF) resultam de juízos de proporcionalidade no âmbito da discricionariedade da administração fazendária federal.

A ponderação e a proporcionalidade têm natureza apenas formal⁵⁴ (por isso operam como elementos de conformação e limitação), pelo que, traduzidos nos textos das normas tributárias como elementos dogmáticos de decisão, subsidiam o juízo fático-jurídico da administração fazendária nos procedimentos fiscais.

Neste capítulo 6 colhemos algumas conclusões acerca dos elementos dogmáticos, a par de elementos teóricos e metódicos de decisão para os procedimentos fiscais fazendários. Com o estudo preliminar de elementos dogmáticos materiais e formais de decisão jurídica para a constituição de créditos privados ou públicos, concluímos que para a constituição do crédito tributário é indispensável uma dogmática com explicitação de seus elementos de existência, de validade e ordinatórios do itinerário decisório. Com o estudo preliminar do procedimento fiscal federal, concluímos que tais elementos - estruturantes da decisão jurídico-tributária interlocutória ou conclusiva do procedimento fiscal - podem ser encontrados na constituição e na legislação tributária pertinente ao tema. E com o estudo preliminar de como se inserem os elementos dogmáticos materiais e formais, a par de elementos teórico-sistemáticos e metódicos no juízo decisório da Administração Fazendária Federal de constituição do crédito tributário pelo lançamento, concluímos que a condução metodicamente orientada dos juízos jurídico-tributários no curso dos procedimentos fiscais fazendários pode atender à necessidade de controle das decisões, é dizer também do lançamento de tributos federais.

No estudo comparativo complementar que se segue, seminário resultante do estágio de estudos e pesquisas de maio a agosto de 2009 e apresentado na Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft-Speyer (Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração de Speyer), demonstramos exemplificativamente o funcionamento dos elementos dogmáticos de decisão nos procedimentos fiscais federais do Brasil e da Alemanha, que interagem com elementos teóricos e fáticos pelo itinerário metódico polarizado

54 Ver HÄBERLE, Peter. *“La garantía Del conteúdo esencial de los derechos fundamentales”*., Madrid, Editorial Dykinson, 2003, p. 38.

pelo programa da norma e pelo âmbito da norma tributária, segundo a teoria e a metódica estruturantes do direito, apresentada nos capítulos 5 e 6.