

7

O procedimento fiscal e o exercício do poder de polícia fazendário no sistema tributário federal do Brasil e da Alemanha: um ensaio metódico comparativo do conjunto, do sistema e da estrutura das normas

7.1

Introdução

Com o intento de exemplificar como se inserem os elementos dogmáticos de decisão no juízo jurídico de estruturação do sistema de lançamento tributário que lhe é resultante, neste capítulo compararemos o exercício do poder de polícia fazendário nos procedimentos de lançamento tributário federal do Brasil e da Alemanha¹, iniciando 1) por destacar as especificidades do procedimento fiscal fazendário no âmbito do exercício do poder de polícia administrativo.

Destacadas nessas especificidades as referências iniciais para o exercício do poder de polícia fazendário, passaremos 2) à construção da escolha metódica de abordagem comparativa, a partir de três modelos lógicos comumente utilizados nos textos das constituições, legislações e decisões, e nas formulações - analíticas ou compreensivas - dos doutrinadores. Trata-se dos modelos lógicos

1 Como afirma Marc Ancel (Utilidade e métodos do direito comparado. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1980) , “o como da pesquisa comparativa é freqüentemente colocado em função de sua finalidade, pois o fim a que se propõe o comparativista determina, largamente, a técnica de sua investigação; e, ao inverso, os meios disponíveis são em grande parte a condição primeira de sua investigação.” Os meios disponíveis no âmbito deste estudo são a Constituição da República Federativa do Brasil, o Código Tributário Nacional, a Lei Fundamental Alemã, o Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung - AO*), O Código de Procedimento Administrativo Alemão (*Verwaltungsverfahrensgesetz - VwVfG*), o Código de Jurisdição Administrativa da Alemanha (SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da; BLANKE, Hermann-Josef; e SOMMERMANN, Karl-Peter [coordenadores]. *O Código de Jurisdição Administrativa* (Verwaltungsgerichtsordnung [VwGO]). RJ, SP, Recife, Editora Renovar, 2009), legislação de governo e administração da Alemanha (KIRCHHOF, Paul; und KREUTER-KIRCHHOF, Charlotte. *Staats- und Verwaltungsrecht Bundesrepublik Deutschland mit Europarecht. Heidelberg*, C.F. Müller Verlag, 2009), e as leis, decretos e portarias – legislação brasileira – que dispõem sobre o exercício do poder de polícia fazendário no procedimento fiscal da Receita Federal do Brasil. A finalidade é identificar pontos de contato e especificidades decorrentes dos distintos regimes de jurisdição administrativa. Daí resulta o “como”, itinerário de observação comparativa, baseado nos modelos lógico-jurídicos “conjunto”, “sistema” e “estrutura”, como veremos.

“conjunto”, “sistema” e “estrutura”, que servem, *e.g.* às noções de “conjunto de normas/normativo”, “sistema normativo” (sistema tributário) e “estrutura normativa” (estrutura da norma jurídica).

Explicitados os elementos conceituais da abordagem (exercício do poder de polícia no procedimento fiscal fazendário) e as referências comparativas (conjunto, sistema e estrutura), passaremos 3) ao exame do *conjunto comparativo dos textos de normas* do procedimento de lançamento tributário do Código Tributário Nacional e do Código Tributário Alemão, identificando intersecções e especificidades distintivas de cada *conjunto de textos normativos*. Na sequência passaremos, 4) a partir de uma pontuação inicial sobre o poder de polícia e o poder de polícia fazendário nos *sistemas jurídicos* contemporâneos do Brasil e da Alemanha, 5) a examinar a *estrutura dos sistemas tributários* do Brasil e da Alemanha para identificar-lhes as referências comuns de exercício do poder de polícia fazendário no procedimento fiscal federal.

7.2

As especificidades do procedimento fiscal fazendário no âmbito do exercício do poder de polícia administrativo

7.2.1

Uma genealogia do poder de polícia: a co-existência dos indivíduos e do Estado

Se entendermos que o poder é fenômeno coletivo, acontece na manifestação de vontade das pessoas no meio social, entenderemos também que o Estado existe como ser social tanto quanto o ser humano.² E se sabemos que a realidade não existe apenas na matéria, mas também fora dela, podemos concluir que o Estado não é uma realidade exterior às pessoas e às suas atividades. É dizer que ele existe como criação dos indivíduos humanos *nos* e *pelos* seus atos, e que é a atividade contínua voltada ao bem comum que consiste a realidade do Estado.³

2 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, SP, Lejus, 1998, p. 161.

3 DABIN, J. “*L’etat ou lê Politique*”. Paris, 1957, n. 30; HEASAERT, J. “*Théorie Générale du Droit*”. Bruxelles, 1948, pp.149-150, citados por BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, SP, Lejus, 1998, p. 163.

Se considerarmos esta atividade contínua voltada ao bem comum, através da inteligência e da vontade humanas, como a relação constitucional do Estado, este será então um ser social, um *ser de relação*. Deste modo, a natureza da relação constitucional impede, logicamente, que o Estado figure em qualquer um dos pólos desta relação constitucional, pois ele próprio é esta relação. No pólo negativo (na condição de sujeito passivo) e no pólo positivo (na condição de sujeito ativo) da relação constitucional estarão então situados indivíduos criando continuamente o Estado. Como decorrência, o Estado como realidade natural é então o ser social composto dessa contínua relação constitucional.⁴

Já do ponto de vista do direito, o Estado é a entidade que figura no pólo positivo da relação jurídica tributária e no pólo negativo da relação jurídica administrativa. É portanto como pessoa jurídica⁵ que o Estado-Administração, através das ações de seus agentes relativamente às pessoas físicas e jurídicas, figura como sujeito ativo do poder de polícia. Os agentes públicos praticam atos de vontade em seu próprio nome atribuídos juridicamente ao Estado. E se, como sabemos, não é mais possível atribuir neutralidade à vontade humana, à qual subjaz a intenção de quem age⁶, é dizer dos agentes públicos e privados, a legitimação dos atos jurídicos não mais depende apenas de elucidação ontológica, de discutirem-se apenas os conceitos jurídicos que deverão pelos atos de vontade subsumir fatos; os atos jurídicos do Estado precisam ser elucidados em seu itinerário de constituição, para o que, além de elementos teóricos, dogmáticos e fáticos, devem coadjuvar a concretização destes atos jurídicos, elementos metódicos de condução dos juízos jurídicos tributários discutidos nesta tese.

O poder pertence ao Estado como um dos elementos aos quais ele deve sua existência. O poder como capacidade de agir, imanente ao Estado, é o poder dos indivíduos transindividualizado. Daí ser porque este ser social crie o direito mediante a utilização do seu poder, é dizer, que o Estado-Administração conheça diretamente seu direito, constituindo-o como crédito tributário pelo lançamento de tributos ou de multas, no exercício de seu poder de polícia.

4 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, SP, Lejus, 1998, pp. 184-186.

5 DOEHRING, Karl. *Teoria do estado*. BH, Del Rey, 2008, p. 71-83, sobre o estado como pessoa jurídica.

6 Capítulo 2.

A especialização das funções do Estado leva-o à divisão qualitativa (qualidade da competência) e quantitativa (âmbito da competência) do poder.⁷ E a divisão do poder induz o Estado à criação dos órgãos que exercerão aquela parcela de poder que foi, qualitativa e quantitativamente, limitado⁸. Deste modo é que a função fiscal fazendária estatal se exerce, no âmbito do poder de polícia fazendário, por órgãos e/ou entes da federação, no Brasil e na Alemanha.

7.2.2

O poder de polícia fazendário estatal

O poder de polícia pode ser considerado como direito potestativo, não obrigacional, no exercício do qual sujeitam-se as pessoas, nos limites dos seus direitos individuais e/ou coletivos fundamentais.

O poder de polícia fazendário, sobre ser uma especialidade do poder de polícia administrativo geral⁹, tem no Brasil peculiar tratamento constitucional e legal. Notável é que o exercício do poder de polícia seja custeado por taxa no Brasil¹⁰, enquanto que em diversos outros países também capitalistas, como Alemanha,

7 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, SP, Lejus, 1998, p. 269.

8 DOEHRING, Karl. *Teoria do estado*. BH, Del Rey, 2008, p. 65-71 sobre autoridade estatal e divisão estatal de competências.

9 Jean Rivero lecionou, sobre poder de polícia administrativo: “A livre atividade dos particulares, numa sociedade organizada, tem necessariamente limites, que compete à autoridade pública traçar. Ela o faz definindo, pela lei, as garantias fundamentais outorgadas aos cidadãos para o exercício das liberdades. Mas compete ao poder executivo presisar e completar essas prescrições essenciais, assegurar-lhes aplicação concreta, e mais genericamente, prevenir as desordens de qualquer natureza. Entende-se por polícia administrativa o conjunto de intervenções da administração que tendem a impor à livre ação dos particulares a disciplina exigida pela vida em sociedade.”. Ver DIAS, Francisco Mauro, “O poder de polícia, o desenvolvimento e a segurança nacional”, in *Revista de Direito da Procuradoria Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro*, n. 11, 1980, traduzindo RIVERO, Jean. *Droit Administratif*. Paris, Dalloz, 1977, 8a. ed., p. 412.

10 Como observou o prof. Francisco Mauro Dias em sessão de estudos durante o período de elaboração deste ensaio (primeiro semestre de 2008, nos estudos da disciplina “Governo e Administração Pública”, de doutoramento em teoria do estado e direito constitucional, na PUC-Rio), conduzindo os temas da disciplina de modo a oferecer específicos subsídios teóricos e de estudos de caso para seus doutorandos, direcionando as leituras e discussões para a temática administrativista do poder de polícia e seu exercício, cujo resultado comparece, reelaborado, neste ensaio sobre o procedimento fiscal no exercício do poder de polícia fazendário comparado entre Brasil e Alemanha.

Ver CF88, art. 145. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Também no Código Tributário Nacional, art. 77. “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

França ou Itália, é custeado pela arrecadação de impostos. Isto porque a natureza remuneratória da taxa é estranha ao exercício do poder de polícia¹¹, pois pressupõe serviço específico e divisível prestado ou posto à disposição do contribuinte. Portanto no Brasil, diferentemente da Alemanha, a fiscalização é em certo sentido considerada um serviço público remunerado por taxa¹².

È também uma especificidade da atuação estatal no âmbito do exercício do poder de polícia administrativo brasileiro especializado na função fiscal tributária, o fato de que esta sua atuação de ofício não resulta apenas na constituição de créditos públicos decorrentes de infrações administrativas, mas também na constituição de créditos decorrentes de fatos geradores de tributos, como os impostos e as contribuições, no curso do procedimento fiscal de lançamento. Esta característica finalística especial, no entanto, dificilmente pode ser de imediato depreendida da definição legal de poder de polícia brasileira.¹³

7.3

Construção da escolha metódica de abordagem comparativa do procedimento fiscal fazendário brasileiro e alemão, a partir dos modelos lógicos “conjunto”, “sistema” e “estrutura”

Como afirma Marc Ancel,

11 Ricardo Lobo Torres, sobre poder de polícia e taxa: “Nos estritos termos da constituição (brasileira), a taxa pode incidir sobre o exercício do poder de polícia. Em seu sentido ortodoxo, o poder de polícia consiste nas restrições à liberdade individual promovidas em nome do bem comum. Em um sentido historicamente derivado do estado liberal, o poder de polícia se confunde com a intervenção estatal no domínio das relações econômicas e sociais. É a *policy* dos americanos e a *polizei* dos alemães.” Ver em TORRES, Ricardo Lobo, “Sistemas Constitucionais Tributários”, in *Tratado de Direito Tributário Brasileiro – volume II, Tomo II*, RJ, Forense, 1986, pp. 355-356.

12 Este traço distintivo característico do exercício do poder de polícia fazendário brasileiro resulta em que parcela da arrecadação das multas - resultantes de atos de ofício no curso de procedimentos da administração fazendária federal – têm destinação específica, qual seja o Fundo de Desenvolvimento das Atividades de Fiscalização – o FUNDAAF.

13 A definição legal de poder de polícia está no Código Tributário Nacional: “Art. 78 – Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício das atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único – Considera-se regular o exercício do poder de polícia, quando desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio do poder.”

“o como da pesquisa comparativa é freqüentemente colocado em função de sua finalidade, pois o fim a que se propõe o comparativista determina, largamente, a técnica de sua investigação; e, ao inverso, os meios disponíveis são em grande parte a condição primeira de sua investigação.”¹⁴

No âmbito deste ensaio, os meios disponíveis são a Constituição da República Federativa do Brasil, o Código Tributário Nacional, a Lei Fundamental Alemã, o Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung - AO*), O Código de Procedimento Administrativo Alemão (*Verwaltungsverfahrensgesetz - VwVfG*), o Código de Jurisdição Administrativa da Alemanha (*Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO*)¹⁵, legislação de governo e administração da Alemanha¹⁶, e as leis, decretos e portarias – legislação brasileira – que dispõem sobre o exercício do poder de polícia fazendário no procedimento fiscal da Receita Federal do Brasil.

E a finalidade é identificar pontos de contato e especificidades decorrentes dos distintos regimes de jurisdição administrativa. Daí resulta o “como”, itinerário de observação comparativa dos procedimentos para o exercício do poder de polícia da administração fazendária, baseado nos modelos lógico-jurídicos “conjunto”, “sistema” e “estrutura”, cuja utilidade explicitaremos a seguir.

7.3.1

Noções de conjunto, sistema e estrutura, a cidadania e a função fiscal, e o sistema constitucional tributário legislado

Cabe a partir deste segmento explicitar algumas noções, aqui instrumentais, como de sistema, e de *sistema jurídico*, de conjunto e *conjunto de textos de normas* constitucionais de exercício do poder de polícia da administração fazendária, e de estrutura, e *estrutura do sistema tributário nacional*, cotejando estas noções, caras à ciência do direito tributário, pelas características de seus elementos – os textos de normas/as normas - num conjunto, sistema e estrutura, para cotejo da atuação estatal no Brasil e na Alemanha no

14 ANCEL, Marc. *Utilidade e métodos do direito comparado*. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1980, p. 15.

15 SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da; BLANKE, Hermann-Josef; e SOMMERMANN, Karl-Peter [coordenadores]. *O Código de Jurisdição Administrativa* (Verwaltungsgerichtsordnung [VwGO]). RJ, SP, Recife, Editora Renovar, 2009.

16 KIRCHHOF, Paul; und KREUTER-KIRCHHOF, Charlotte. *Staats- und Verwaltungsrecht Bundesrepublik Deutschland mit Europarecht*. Heidelberg, C.F. Müller Verlag, 2009.

exercício do poder de polícia fazendário ou seja, no exercício de sua função fiscal fazendária relativamente aos cidadãos/contribuintes.

Deste modo, se o que caracteriza os elementos num conjunto é sua relação de pertinência/impertinência a este determinado conjunto, então o art. 141 do Código Tributário Nacional, que trata das condições jurídicas de modificação, suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário, pertence ao conjunto de textos de normas tributárias, enquanto uma decisão tomada pelo contribuinte que paga e extingue o crédito tributário, uma decisão tomada pela administração que modifica por lançamento de ofício o crédito tributário lançado na declaração pelo contribuinte, ou uma decisão judicial que desconstitui o crédito tributário, precedida ou não de medida liminar de suspensão de sua exigibilidade, todas estas decisões pertencem ao conjunto de normas tributárias. O direito normativo encontra-se nos textos das decisões tributárias e não ainda no que produz o poder legislativo:

“Esses textos de normas são somente um ponto de partida da concretização e, por terem sido criados por um poder democrático, também um limite para um ato de concretização legal e legítimo. Mas eles não são já as próprias normas.”¹⁷

Nos elementos de concretização desse conjunto de normas tributárias que se estrutura nos procedimentos fiscais fazendários há, entretanto, uma hierarquia dos argumentos, segundo sua proximidade aos textos de normas tributárias democraticamente criados.¹⁸

Já o que caracteriza aqui os elementos de um sistema¹⁹ é a relação entre eles segundo um critério unificador: num sistema cujos elementos sejam textos de normas jurídicas, o que o caracteriza é a relação entre tais textos de normas jurídicas segundo, por exemplo, o critério da hierarquia, ou de coerência entre os seus enunciados. Assim, o sistema tributário nacional tem como elementos os textos de normas tributárias constitucionais, os textos de normas tributárias complementares (cujá matéria demanda quorum qualificado de maioria

17 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 277.

18 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica jurídicas*. SP, RT, 2009, p. 274.

19 Entre nós brasileiros, sobre sistemas jurídicos: VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. SP, RT, 1977, p. 33 e 116; e FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 3a. ed., SP, Atlas, 2001, p. 172.

parlamentar absoluta em ambas as casas no processo de gênese legislativa), os textos de normas tributárias ordinárias (v.g. as leis que modificam o imposto de renda), e os textos de portarias, instruções normativas, e de outros atos administrativos tributários de caráter geral e abstrato, que se relacionam segundo o critério da hierarquia. E os atos jurídicos/decisões que considerem textos de normas tributárias também caracterizam este sistema tributário nacional por relacionarem-se segundo um critério hierárquico ou de coordenação (recolhimento de tributo declarado pelo contribuinte, lançamento de ofício, julgamento de impugnação e de recurso administrativo, sentença e acórdão judicial), além de pertencerem ao conjunto de normas tributárias. Assim também, em termos sistêmicos, com um acórdão do STF em matéria de modificação, suspensão de exigibilidade ou extinção de crédito tributário (juízo de constitucionalidade / inconstitucionalidade de lei) é norma superior à sentença tributária que considerou esta lei para, p.ex., desconstituir o crédito tributário lançado de ofício no exercício do poder de polícia fazendário, que por sua vez havia modificado o crédito lançado pelo contribuinte em sua declaração com base na qual este havia pago e afirmava no processo tributário judicial extinto aquele crédito: o acórdão do STF, a sentença, o lançamento de ofício da administração fazendária, e a declaração do contribuinte, são normas do sistema tributário nacional, que se relacionam aqui hierarquicamente. Portanto os textos de normas do sistema tributário nacional do CTN são também elementos do sistema tributário nacional da CF88, como as decisões a eles correspondentes são normas do sistema tributário nacional, mas por simetria superiores no sistema aos textos de normas, porque já concretizadas²⁰.

E o que caracteriza os elementos em uma estrutura é a função que cada qual cumpre no todo, na estrutura. Assim, o sistema tributário nacional abrangente da CF88 e do CTN pode ser considerado como sendo formado por um

20 O direito normativo encontra-se nos textos das decisões tributárias e não ainda no que produz o poder legislativo: “*Esses textos de normas são somente um ponto de partida da concretização e, por terem sido criados por um poder democrático, também um limite para um ato de concretização legal e legítimo. Mas eles não são já as próprias normas.*” (MÜLLER, Friedrich. O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. SP, RT, 2009, p. 277. Também conforme a metódica estruturante do direito proposta por Friedrich Muller em sua obra “*Juristische Methodik*” (Metódica Jurídica), e subjacente nas suas obras “*Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*”, “*Direito, Linguagem e Violência – Elementos de uma Teoria Constitucional*”, e em SILVA, Kelly Susane Alflen da. *Hermenêutica jurídica e concretização judicial*. P.Alegre, S.A.Fabris, 2000, a norma somente existe no caso, sendo concretizada a partir do programa da norma contido em seu texto, do âmbito da norma, e das peculiaridades do caso, daí porque, já concretizada a norma, esta estaria hierarquicamente superior ao texto de norma no início do processo de concretização considerado.

conjunto específico de textos de normas tributárias – constitucionais, imediatamente complementares, ordinárias e complementares destas – que, relacionando-se hierárquica ou coordenadamente, cumprem cada qual uma função estruturante do direito constitucional tributário brasileiro.

Passaremos agora ao modelo lógico “estrutura” considerando de um lado, em termos de unidade epistemológica, que “estrutura” é um modelo integrado, de modo que a mudança produzida num elemento provoca uma mudança nos outros elementos, mas que um tal modelo (é o que o distingue de uma organização) está latente nos objetos – de onde a expressão “modelo” empregada pelos estruturalistas – justamente porque se trata de um modelo que permite a previsão e torna inteligíveis os fatos observados, é dizer, “estrutura” é um conceito sincrônico (relacional e provisório) que faz parte do objeto²¹. E de outro lado, do ponto de vista metódico, consideramos estrutura como conceito operacional²² (estrutura da norma), como nexos entre as partes conceituais integrantes da norma, os fatores metódico-estruturantes programa da norma e âmbito da norma. Por isso, nos limites desta tese, empregamos “estrutura” para definição do objeto, designado “estrutura da norma jurídica tributária” (cada norma jurídica tem elementos estruturantes), ao mesmo tempo em que empregamos “estrutura” para designar uma construção conformadora do objeto, é dizer, o procedimento fiscal fazendário como metódica estruturante da norma jurídico-tributária, que lhe é resultante.

Portanto, este modelo em que cada elemento cumpre uma função estruturante do todo comparece nesta tese como modelo teórico e como modelo metódico. Como modelo teórico, na noção de norma jurídica como resultado de um procedimento estruturado por elementos que interagem co-constituindo o juízo decisório, a norma-decisão. E como modelo metódico de condução do juízo jurídico nos procedimentos fiscais fazendários, através da metáfora da elipse, representativa do movimento de estruturação dos juízos parciais, polarizado pelos elementos metódicos programa normativo e âmbito normativo, no sentido de

21 BASTIDE, Roger. Introdução ao estudo do termo “estrutura”, in BASTIDE, Roger. Usos e sentidos do termo “estrutura”, SP, Ed. Herder e EDUSP, 1971, pp. 6 a 9.

22 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. SP, RT, 2009, p. 40.

concretizar o direito fazendo atuar uma norma jurídica, atualizando a norma-decisão do caso tributário²³.

Como o direito tributário é coerentemente desenvolvido e conformado pelas decisões jurídicas que atribuem aos textos normativos - e portanto ao sistema tributário externo de textos do sistema tributário nacional – significação (*Bedeutung*) por meio de determinados instrumentos metodológicos²⁴, entendemos possível que o sistema tributário nacional de decisões dê significação aos textos do sistema de seguridade social, é dizer o sistema de seguridade social externo, através de um modelo estruturante das decisões jurídicas.

Podemos compreender que nosso sistema de normas tributárias se estrutura por um procedimento de concretização que avança a partir de casos e de textos de normas tributárias, v.g. iniciando-se pela declaração do imposto de renda do contribuinte, elemento que cumpre na estrutura do sistema a função do lançamento deste tributo, também exercível de ofício pelo fisco federal. A sentença tributária eventualmente dada cumprirá a função tornar definitiva no caso uma norma tributária, se ainda provisório aquele lançamento. Se pré-questionado no caso incidente de inconstitucionalidade do texto de norma considerado naquele lançamento de ofício, então pelo controle difuso de constitucionalidade pronunciar-se-á o STF concretizando norma tributária constitucional no caso: esta é sua função na estrutura. Nos elementos de concretização desse sistema de normas tributárias que se estrutura nos procedimentos fiscais fazendários, há entretanto uma hierarquia dos argumentos, segundo sua proximidade aos textos de normas tributárias democraticamente criados.²⁵

23 Sobre “atuar” a norma, conforme Müller: “Para dizê-lo de forma mais precisa, elas são (a norma jurídica e a norma de decisão), então, “atuais” [*aktual*]. Essa expressão segue Gilles Deleuze, que aqui se reporta a Henri Bergson. Já Bergson distinguiu os pares conceituais “virtual/atual” e “possível/real”. De acordo com isso, o possível é atual; falta-lhe realidade. O virtual é, por um lado, real, mas não atual. Mas na minha perspectiva o aspecto mais importante é aqui o seguinte: o “possível” sempre existe como entidade previamente dada, sempre está pré-formado, só necessita de realização. Encontra-se, por assim dizer, em *stand by*, está disponível para ser chamado. A sua realização é então essa chamada, a “aplicação” do que está previamente dado” (MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 131).

24 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 561.

25 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica jurídicas*. SP, RT, 2009, p. 274.

7.3.2

O sistema tributário nacional expresso na constituição e na legislação, segundo elementos de teoria de conjuntos, elementos de teoria de sistemas e elementos de teoria de estruturas

O sistema tributário nacional da CF88 abrange em seus textos: 1. Princípios gerais, referidos à competência para tributar de cada ente federativo, aos princípios econômico-fiscais a serem observados pela legislação, jurisdição e na atividade administrativa fiscal, à previsão de lei complementar (como o CTN) para explicitação e regulação de conflitos de competência, da legislação tributária, à possibilidade provisória no sistema do empréstimo compulsório, e às contribuições especiais; 2. Limitações ao poder de tributar; 3. Divisão do poder de tributar entre os entes federativos; e 4. Repartição entre esses entes das receitas tributárias.

O sistema tributário nacional do CTN abrange em seus textos: 1. Disposições Gerais, que fixam referências imediatas ou fontes formais (art. 2º.), uma definição legal de tributo (art. 3º.) e de sua peculiar natureza jurídica, permeada pela soberania interna do estado e sua função fiscal (art. 4º.), uma definição legal das espécies tributárias (art. 5º.); 2. No título da Competência Tributária, fixa conceitos legais gerais de distribuição de competência e capacidade tributária e seus limites legais; e 3. nos títulos seguintes, fixa os conceitos legais especificadores da divisão da competência para cada espécie tributária (Títulos III, IV e V), e a distribuição das receitas tributárias (Título VI).

Assim, podemos entender, segundo uma noção de conjunto, que a temática do conjunto dos textos de normas do CTN se encontra por inteiro em relação de pertinência ao conjunto do sistema tributário nacional da CF88, embora no CTN os textos das normas gerais de direito tributário sejam exteriores ao seu sistema, pois seu conjunto de textos de normas do sistema tributário nacional (art. 3º. ao 95) se encontra, junto com seus textos de normas gerais (art. 96 ao 208) e suas disposições finais e transitórias (art. 209 ao 217), dentro do conjunto de textos de normas do sistema tributário nacional da CF88.

Segundo uma noção de sistema, podemos tomar o sistema tributário nacional do CTN como subsistema do sistema tributário nacional da CF88, notadamente do art. 146 da CF88, que remete a lei complementar âmbitos

temáticos já antes regulados pelo CTN, seja em seus textos de normas gerais (art. 96 ao 208), seja em seu sistema tributário nacional de 1966 (art. 3º. ao 95). Vale aqui como critério unificador do sistema tributário nacional da CF88 e do CTN a relação hierárquica entre seus elementos, seus textos de normas.

Por fim, considerando a noção de estrutura, temos que os textos de normas do sistema tributário nacional do CTN (art. 3º. ao 95) e de seus textos de normas gerais (art. 96 ao 208) são elementos que cumprem uma função de complementaridade normativa (CF88, art. 146) na estrutura do sistema tributário nacional da CF88 (arts. 145 a 162). Os juízos jurídico-tributários, decisões, enfim normas tributárias emanadas por quem está exercendo função de estado, são elementos que estruturam o ordenamento jurídico-tributário brasileiro: seja o contribuinte que lança o tributo (que e.g. apresenta declaração de ajuste anual do imposto de renda como obrigação acessória que lhe faz ser uma *longa manus* da função de lançamento tributário do estado) e o paga, seja a administração fazendária que lança de ofício o mesmo tributo retificando o lançamento daquele contribuinte, sejam o juiz ou tribunal que decidem em definitivo sobre aquele lançamento de ofício de tributo, judicialmente impugnado por aquele contribuinte que declarou e pagou diverso da pretensão da administração fazendária, todos cumprem funções na estrutura do ordenamento jurídico-tributário. Para além desta perspectiva funcional, o modelo de estrutura é empregado no âmbito desta tese também como conceito operacional, é dizer, na dinâmica de construção das normas jurídicas, pois como aqui entendemos,

“a norma não existe, não é “aplicável”. Ela é produzida apenas no procedimento de concretização. O operador do direito se vê incluído nesse processo de construção da normatividade, normativa e materialmente vinculada, da mesma maneira como a estrutura do problema do caso ou do tipo de caso”²⁶.

Assim, segundo o emprego deste conceito operacional, é no itinerário de um procedimento cujos passos do juízo sejam racionalmente controláveis segundo o estado democrático de direito, que a norma jurídica e a norma de decisão tributárias são elaboradas pela interação elíptica dos elementos estruturantes do juízo jurídico. Como a função de controle do direito não decorre

26 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 102.

nem da explicitude nem da quantidade dos seus dispositivos, mas é construída por meio de instrumentos metodológicos²⁷, há nos elementos de concretização de normas jurídicas tributárias - que se estruturam nos procedimentos fiscais fazendários - uma hierarquia dos argumentos, segundo sua proximidade aos textos de normas tributárias democraticamente criados.²⁸

7.4

Exame tópico de um *conjunto comparativo dos textos de normas / normas constitucionais de exercício do poder de polícia da administração fazendária da atual Constituição do Brasil e da Lei Fundamental Alemã: intersecções e especificidades distintivas de cada conjunto*

A atual Constituição Brasileira recebeu, além do hoje conhecido por “catálogo de direitos fundamentais”, também o modelo político-jurídico liberal de Estado-Administração das constituições posteriores à Segunda Guerra Mundial, modelo que pode ser identificado com a Lei Fundamental Alemã, outorgada pelos Países Aliados.

Embora Brasil e Alemanha tenham marcos distintos de ruptura em sua continuidade histórica - a Alemanha em 1949, com o fim do regime nazista e da 2ª.GM (1938-1945), e o Brasil, em 1988, com o fim do mais recente regime político de exceção (1964-1988) -, esta matriz político-jurídica liberal comum viabiliza uma comparação entre os horizontes de alcance da *potestade publica* fazendária desses dois estados federados.

Em que pese seja o conjunto de textos constitucionais referente ao exercício do poder de polícia fazendário mais suscinto na Lei Fundamental Alemã, reservando às leis gerais a matéria²⁹, ela firma uma diretriz interativa³⁰ que

27 Ávila, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 561.

28 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica jurídicas*. SP, RT, 2009, p. 274.

29 LFArtigo 108. (administração financeira):

(1)São administrados pelas autoridades financeiras federais os direitos aduaneiros, os monopólios financeiros, os impostos sobre bens de consumo regulados por lei federal, inclusive o imposto sobre o valor acrescido das mercadorias importadas, e as taxas no âmbito das Comunidades Européias. A organização dessas autoridades é regulada por lei federal. Os diretores das autoridades de categoria média devem ser nomeados de acordo com os governos dos respectivos “Länder”.

denota a posição de integração entre os entes federativos no que respeita à administração fazendária, posição que também pode ser identificada na atual Constituição Brasileira³¹, cujo conjunto de enunciados explicita, além disso, também uma posição da administração fazendária relativamente aos demais setores administrativos³², o qual apresenta equivalente apenas na legislação infra-constitucional tributária alemã³³.

Dessa forma a Lei Fundamental alemã (doravante LF), tanto quanto a atual Constituição brasileira (doravante CF88) remetem em termos gerais à administração fazendária dos entes da federação, isoladamente ou em

(2) Os restantes impostos são administrados pelas autoridades financeiras estaduais. A organização dessas autoridades e a formação uniforme dos funcionários podem ser regulados por lei federal que carece da aprovação do Conselho Federal. Os diretores das autoridades de categoria média devem ser nomeados com o consentimento do Governo Federal.

(3) Quando as autoridades financeiras estaduais administrem impostos destinados total ou parcialmente à Federação, actuarão por delegação da Federação. Aplicam-se os n. 3 e 4 do artigo 85., considerando-se que o Governo Federal é substituído pelo Ministro Federal das Finanças.

(4) Pode ser prevista, por lei federal que carece da aprovação do Conselho Federal, uma cooperação entre autoridades financeiras federais e estaduais na administração de impostos, assim como na administração dos impostos previstos no n. 1 por autoridades financeiras estaduais e a administração de outros impostos por autoridades financeiras federais, se e na medida em que desta forma seja consideravelmente melhorada ou exclusivamente ao favor dos municípios (das associações de municípios), a administração pertencente às autoridades financeiras estaduais pode ser delegada, no todo ou em parte, pelo "Länder" aos municípios (às associações de municípios).

(5) O procedimento a aplicar pelas autoridades financeiras federais é regulado por lei federal. O procedimento a aplicar pelas autoridades financeiras estaduais e, nos casos previstos no período 2. do n. 4, pelos municípios (associações de municípios) pode ser regulado por lei federal que carece da aprovação do Conselho Federal.

(6) A justiça tributária é regulada, por lei federal, de forma uniforme.

(7) O Governo Federal pode emanar decretos administrativos de caráter geral, e que carecem da aprovação do Conselho Federal, desde que a administração caiba às autoridades financeiras estaduais ou aos municípios (associação de municípios).

30 LF Artigo 108. (administração financeira) : (4) Pode ser prevista, por lei federal que carece da aprovação do Conselho Federal, uma cooperação entre autoridades financeiras federais e estaduais na administração de impostos, assim como na administração dos impostos previstos no n. 1 por autoridades financeiras estaduais e a administração de outros impostos por autoridades financeiras federais, se e na medida em que desta forma seja consideravelmente melhorada ou exclusivamente ao favor dos municípios (das associações de municípios), a administração pertencente às autoridades financeiras estaduais pode ser delegada, no todo ou em parte, pelo "Länder" aos municípios (às associações de municípios).

31 CF Art. 37, inciso XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

32 Art. 37, inciso XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei

33 Ver infra, e.g. nos artigos 210 e 399 do Código Tributário Alemão, na comparação do exercício e extensão dos poderes de polícia fazendários brasileiro e alemão.

cooperação,³⁴ instrumentos para o exercício da *potestade publica* fazendária,³⁵ temas que encontram no entanto explícita referência também na CF88, como os meios de identificação da capacidade econômica dos contribuintes³⁶.

Notável é que o exercício do poder de polícia é usualmente custeado pela arrecadação de impostos e não remunerado por taxa como no Brasil³⁷, já que a natureza remuneratória da taxa é estranha ao exercício do poder de polícia, pois pressupõe serviço específico e divisível prestado ou posto à disposição do contribuinte³⁸.

34 Vejam-se: 1. LF, Artigo 108. (administração financeira) : (4) Pode ser prevista, por lei federal que carece da aprovação do Conselho Federal, uma cooperação entre autoridades financeiras federais e estaduais na administração de impostos, assim como na administração dos impostos previstos no n. 1 por autoridades financeiras estaduais e a administração de outros impostos por autoridades financeiras federais, se e na medida em que desta forma seja consideravelmente melhorada ou exclusivamente ao favor dos municípios (das associações de municípios) , a administração pertencente às autoridades financeiras estaduais pode ser delegada, no todo ou em parte, pelo “Länder” aos municípios (às associações de municípios) ; e 2. CF88, Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes..

35 CF88, Art. 145, § 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, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

36 CF88, Art. 145, § 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, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. O CTN e as leis complementares LC 104/2001, LC 105/2001, LC 118/2005, dão conta de meios de identificação da capacidade econômica dos contribuintes.

37 CF88, art. 145. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

38 CTN, artigos 77, 78 e 79, sobre a remuneração do exercício do poder de polícia por taxa: Art. 77. “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm com fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”. (Vide Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967).

Art. 78. “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966). Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo

Concluimos que - no cotejo dos textos das constituições brasileira e alemã - o conjunto das disposições sobre poder de polícia é no Brasil maior que na Alemanha.

7.5

Sobre o poder de polícia fazendário nos sistemas jurídicos infraconstitucionais contemporâneos do Brasil e da Alemanha

Embora para a maioria das pessoas, e mesmo para a maioria dos juristas, o direito seja essencialmente constituído de regras legais,³⁹ consideraremos nesse estudo comparativo que os textos normativos são transformados em normas jurídicas pela construção sistemática⁴⁰ desenvolvida pelas decisões jurídicas tomadas no exercício da *potestade publica* fazendária.

Podemos identificar inicialmente, como comparatistas, que se entende por sistema jurídico um conjunto mais ou menos amplo de legislações nacionais, unidas por uma comunidade de origem, de fontes, de concepções fundamentais, de métodos e de processos de desenvolvimento⁴¹.

Dessa premissa seguem-se ao menos duas noções originariamente diferentes de sistema jurídico, uma, estrita, e a outra, ampla ou mais complexa, cuja distinção e diversidade devem-se a razões históricas⁴². Essas duas noções, mais presentes nos países ocidentais, serão para nós ponto inicial de comparação

legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder."

Art. 79. "Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários."

39 ANCEL, Marc. *Utilidade e Métodos do Direito Comparado*. Porto Alegre, SAFabris Editor, 1980, p. 55.

40 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. SP, Saraiva, 2004, p. 561.

41 ANCEL, Marc. *Utilidade e Métodos do Direito Comparado*. Porto Alegre, SAFabris Editor, 1980, p. 58.

42 ANCEL, Marc. *Utilidade e Métodos do Direito Comparado*. Porto Alegre, SAFabris Editor, 1980, p. 57: "Houve, na história, um divórcio entre o direito romano e o direito inglês, que se constitui, da conquista romana ao Renascimento, por força de uma espécie de segregação autóctone, que nada deve nem a Gaius nem a Justiniano. Desde então as rubricas, as divisões gerais, os conceitos de base, os métodos de exposição e explicação são inteiramente diferentes dos que prevaleceram no continente. Direito francês e italiano, de um lado, direito suíço e alemão, de outro, são aparentemente direitos latinos ou direitos-germano-belvéticos, pois eles pertencem todos a um mesmo sistema, o sistema romanista continental, algumas vezes chamado de romano-germânico, o que os ingleses civil law (jus civile) em oposição ao seu sistema de common law".

entre os sistemas jurídicos voltados ao exercício do poder de polícia fazendário do Brasil e da Alemanha. Numa primeira noção, mais estrita, o sistema jurídico é tido como o conjunto do direito nacional. Uma segunda noção de sistema jurídico que também adotada pelos comparatistas é a conhecida como *common law*. Temos portanto o termo sistema jurídico em dois sentidos, o primeiro, estrito (por exemplo, sistema brasileiro cotejado com o sistema alemão) e o segundo, o amplo sistema europeu continental contraposto ao sistema anglo-americano.

Em se tratando, no âmbito deste ensaio comparativo, do exercício da *potestade publica* fazendária em dois países cujos sistemas jurídicos, se não têm as mesmas raízes históricas, têm as mesmas características predominantes no sistema jurídico romano-germânico, adotamos primordialmente o nível da comparação jurídico-normativo das regras de direito, cujo método é informativo ou descritivo,⁴³ fazendo eventuais incursões, para uma compreensão algo mais ampliada, ao nível de seus dados históricos e/ou nas suas condições sócio-econômicas de aplicação.

Uma perspectiva sistêmica informativo-descritiva, que aqui interessará ao cotejo inicial da *potestade publica* fazendária nos *sistemas jurídicos* infraconstitucionais contemporâneos do Brasil e da Alemanha, é a de Lobo Torres, que adota uma classificação de sistema jurídico que distingue entre sistemas objetivo e científico.⁴⁴ O primeiro abrange as normas, a realidade, os conceitos e os institutos jurídicos; e o segundo alcança o conhecimento, a ciência, o conjunto de proposições sobre o sistema objetivo, é dizer, o discurso sobre a própria ciência,⁴⁵ multidisciplinar, é dizer, “simultaneamente as disciplinas voltadas para os aspectos fáticos e as que se preocupam com os valores e o dever

43 ANCEL, Marc. *Utilidade e Métodos do Direito Comparado*. Porto Alegre, SAFabris Editor, 1980, p. 120.

44 “A mais importante das classificações distingue entre sistemas objetivo e científico. Sistema objetivo é o que abrange as normas, a realidade, os conceitos e os institutos jurídicos. Sistema científico é o conhecimento, a ciência, o conjunto de proposições sobre o sistema objetivo, o discurso sobre a própria ciência.” Esta classificação é utilizada por Lobo Torres como instrumental didático para o exame da própria validade da classificação e as interações entre ciência e realidade, conhecimento e objeto, o que faz ao examinar os sistemas científicos. Cita, entre os que adotaram: N. Wimmer, I, p. 24; Bachof, I, p. 315; Tercio Sampaio Ferraz Junior, I, p. 132. Ver em TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, in *Tratado de Direito Tributário Brasileiro – volume II, Tomo II*. RJ, Forense, 1986, pp. 5-6.

45 Segundo RL Torres inexistente um só sistema, jurídico ou científico. O pluralismo dos sistemas jurídicos objetivos implica em que se possam identificar os sistemas do direito público e do direito privado, os sistemas do direito constitucional, do administrativo, do civil, do penal, os sistemas interno e internacional, etc. Ver em TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, in *Tratado de Direito Tributário Brasileiro – volume II, Tomo II*. RJ, Forense, 1986, p. 6.

ser, de modo integrado (história do direito, sociologia do direito, dogmática jurídica, teoria do direito, política do direito, filosofia do direito etc.).”⁴⁶

Para cotejar as referências sistêmicas de conformação dos direitos fundamentais pelo exercício da *potestade publica* fazendária no CTN e no CTA, e suas conseqüências para as decisões jurídicas, utilizaremos, como visto, a perspectiva de que *um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações, e que os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas*, também adotada por H. Ávila, na sua temática sistêmico-tributária.⁴⁷

7.5.1

Um cotejo comparativo do poder de polícia fazendário nos sistemas infraconstitucionais do Brasil e da Alemanha

Enquanto o Sistema Tributário Nacional está firmado como direito positivo textualmente na CF88 e no CTN, portanto os marcos de referência para compreender as relações humanas alcançadas pelo poder de polícia fazendário estão descritas em textos legais⁴⁸, esse sistema não encontra, na Alemanha, correspondência biunívoca de seus elementos, conseqüência de algumas características básicas conformadoras do direito germânico, decorrentes da influência preeminente da Escola Histórica do Direito alemã.

A Alemanha tardou a ingressar no ciclo das codificações, por influência da Escola Histórica. A prioridade outorgada à investigação histórica do direito e à minuciosa pesquisa das fontes jurídicas, com base na idéia de “espírito

46 Ver em TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, in *Tratado de Direito Tributário Brasileiro* – volume II, Tomo II. RJ, Forense, 1986, p. 8.

47ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, pp. 3 e 4: “... Um sistema jurídico é caracterizado, sobretudo, por seus elementos e suas relações. Os elementos de um sistema jurídico são as normas jurídicas. Parte das relações que entre elas existem é estabelecida pela própria constituição, especialmente por meio da fixação de uma hierarquia ou de um subsistema. A totalidade dessas relações forma a estrutura de um sistema jurídico, que estabelece como as normas jurídicas são ou devem ser ordenadas. Princípios estruturantes de um estado são os princípios diretivos da sua constituição. Por isso, pode-se dividir – didaticamente – as distinções de ambos os sistemas em dois grupos: as diferenças que dizem respeito à estrutura do sistema e aquelas que tratam dos elementos do sistema. As primeiras podem ser denominadas de diferenças estruturais; as segundas, de diferenças normativas. As diferenças estruturais tratam das distinções fundamentais da sistemática jurídica.”

48 Corroborando esta afirmação, ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, pp. 3-4: “O Sistema Constitucional Brasileiro é caracterizado pela quantidade dos seus dispositivos. Ele também possui um específico Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162)...”

do povo”, e a preocupação dogmático-jurídica permanentemente a serviço de seu tempo, resultaram na criação, por aqueles autores juristas (como Savigny) de uma história do direito como disciplina científica a serviço da elaboração de um sistema de conceitos jurídicos,⁴⁹ que teve e tem grande influência nos juízos jurídicos, retardando o ingresso alemão nos sistemas jurídicos codificados, de que é expressão o nosso Sistema Tributário Nacional da CF88 e do CTN. Também corroborando no sentido de que o sistema tributário alemão está menos nos dispositivos constitucionais e legais que nas decisões jurídicas calcadas em um sistema de conceitos/princípios jurídicos, Humberto Bergmann Ávila afirma que

“enquanto a lei fundamental alemã não possui nenhuma diretriz material específica para a configuração ou limitação da hipótese legal de incidência dos tributos e o poder judiciário e a doutrina, original e pormenorizadamente, os desenvolveu, o poder judiciário brasileiro flexibilizou as extensas disposições constitucionais (expressas) da constituição brasileira.”⁵⁰

De um exame tópico de comparação sistemática (sistema de fontes, é dizer textos e conceitos jurídicos) das disposições legais referentes à conformação dos direitos fundamentais no âmbito do exercício da *potestade publica* fazendária, verificamos que o marco de descontinuidade histórica de 1949 que é a LFA (1ª metade do século XX) fez com que as referências de conformação dos Direitos Fundamentais já compareça no Código Tributário Alemão⁵¹, enquanto entre nós, por ser a CF88 marco de descontinuidade histórica mais recente (final do séc. XX, há 22 anos), o CTN, de 1966, não explicitava referência terminológica aos direitos fundamentais (doravante DF) ou à sua conformação, mas fixava limites à legislação conformadora do exercício do poder de polícia fazendário em relação

49 “El nombre de escuela histórica deriva precisamente de la prioridad que sus autores otorgaron a la investigación histórica del derecho y a la acuciosa investigación de las fuentes jurídicas, lo que representa el gran mérito de esta corriente del pensamiento jurídico que tuvo como resultado la creación de una verdadera historia del derecho, ésta estudió el desenvolvimiento jurídico con base en la idea del espíritu del pueblo, Koschaker considera que el interés de la escuela por la historia siempre fue puesto al servicio de su tiempo. La preocupación por aplicar a la dogmática jurídica el interés por el pasado, para basarla en el derecho romano, logró que la teoría y el sistema de la Escuela representen una verdadera ciencia del derecho. En otras palabras, la escuela histórica alemana creó la historia del derecho como disciplina científica, ésta debía servir para elaborar un sistema de conceptos jurídicos.” Ver MORINEAU, Marta. Un acercamiento a Savigny: [*Una versión preliminar de este artículo se expuso en el módulo "Evolucionismo e historicismo jurídico Friedrich Karl von Savigny"](#), Diplomado clásicos de la filosofía y teoría del derecho, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, junio 7, 1999.

50 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. SP, Saraiva, 2004, p 561.

51 CTA, § 413: Os direitos fundamentais de integridade física e liberdade pessoal (artigo 2, inciso 2, da Lei Fundamental), do sigilo de correspondência, assim como do sigilo postal e de telecomunicações (artigo 10, da Lei Fundamental) e da inviolabilidade do domicílio (artigo 13, da Lei Fundamental) são limitados nos termos do disposto nesta lei.

aos direitos e liberdades individuais.⁵² Mais recentemente – após 1988 – foram introduzidas no código algumas referências conformadoras dos direitos fundamentais pelo exercício do poder de polícia fazendário.⁵³

Portanto, se cotejarmos o texto 1 com o texto 2 das notas a seguir -

“Os direitos fundamentais de integridade física e liberdade pessoal (artigo 2, inciso 2, da Lei Fundamental), do sigilo de correspondência, assim como do sigilo postal e de telecomunicações (artigo 10, da Lei Fundamental) e da inviolabilidade do domicílio (artigo 13, da Lei Fundamental) são limitados nos termos do disposto nesta lei”.⁵⁴

“Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”⁵⁵ –

podemos identificar uma mesma natureza de norma dirigida ao Estado, qual seja a de que uma norma infraconstitucional – texto legal ou decisão jurídica – restritiva do exercício da *potestade publica* fazendária, que não atenda às referências conformadoras dos direitos fundamentais fixadas tanto no CTA quanto no CTN, não se adequa às referências do sistema tributário ou seja, aos critérios de competência deferidos ao poder de polícia fazendário e aos parâmetros de extensão do seu exercício. Esta mesma natureza normativa pode ser identificada com o novo paradigma⁵⁶ normativo, a principiologia constitucional, expressa no

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

53 Introduzido pela LC 104/2001 no CTN, o parágrafo único do art.116: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

54 CTA, § 413.

55 CTN, Art. 195

56 Sobre as noções de paradigma, critério, parâmetro, é de notar-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. Vejamos também, acerca de critérios e parâmetros, 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

âmbito dos direitos fundamentais e das atribuições do Estado contemporâneo, que trouxe o desbloqueio do sistema positivista fechado nos textos de normas e sua interpretação, que já agora no Brasil (desde 1988) e na Alemanha (desde 1949) alcança a jurisdicização dos fatos sociais, como os fatos geradores de obrigações tributárias, jurisdicização esta institucionalizada nos procedimentos de exercício do poder de polícia fazendário. Jurisdicização corresponde, no âmbito desta pesquisa, ao exercício da jurisdição administrativa fazendária (no Brasil, CF88, art. 37, XVIII) e da jurisdição judicial. Assim, no procedimento fiscal fazendário se dá a conformação jurídica dos fatos sociais, e, havendo impugnação, sua problematização no processo administrativo/judicial tributário⁵⁷.

7.6

Identificação tópica de referências para o exercício do poder de polícia fazendário no procedimento fiscal federal pelo exame das estruturas normativas dos sistemas tributários do Brasil e da Alemanha

Após um exame tópico em perspectiva comparativa das formas do pensamento jurídico consideradas em visão sistêmica no âmbito do exercício do poder de polícia fazendário brasileiro e alemão, intentaremos alcançar a maneira pela qual o funcionário, o grande público e os usuários do sistema o compreendem, enfim como é vivido um tal sistema jurídico tributário.⁵⁸ Neste passo é que a abordagem comparativa será completada por uma pesquisa de estrutura dos seus processos de aplicação, que atuam na relação Estado-

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 (critério) 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.

57 Sobre conformação dos fatos sociais nos procedimentos fiscais e sua problematização no processo administrativo/judicial tributário, ver também Capítulo I, IV.

58 Sobre a interpretação/compreensão da constituição e do ordenamento jurídico por todos os atores sociais, ver inicialmente em HABERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição*. P. Alegre, S.A. Fabris, 1997..

contribuinte no curso do procedimento fiscal de exercício do poder de polícia fazendário.

Para tanto o método, a abordagem, será essencialmente estrutural, uma metódica estruturante das decisões jurídicas. Adotaremos a proposta de metódica estruturante de Friedrich Müller, que por ser funcional⁵⁹ é compatível com o exame do exercício das funções de Estado, como a função fiscal de exercício do poder de polícia fazendário. Assim, explicitemos essa metódica estruturante aplicada ao nosso objeto de estudo.

7.6.1

Os elementos dogmáticos e metódicos de concretização jurídico-tributária no procedimento fiscal fazendário do Brasil e da Alemanha

Como vimos, o poder de polícia fazendário pode ser considerado como direito potestativo, e não subjetivo, no exercício do qual sujeitam-se as pessoas, nos limites dos seus direitos individuais e/ou coletivos fundamentais. Se os direitos e garantias individuais e coletivos são conformados pelo poder de polícia fazendário, este há de ser, no Estado contemporâneo, regulado não somente por diretrizes e princípios gerais, mas também no curso dos procedimentos para o seu exercício.⁶⁰

59 A metódica funcional de F.Müller se insere na perspectiva hermenêutica de P.Häberle de sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, no que diz respeito à concretização (ou interpretação na aplicação) funcional ou seja, aquela procedida por titulares de funções. Conforme MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 51: "... A metódica do trabalho é uma metódica de titulares de funções. Em nível hierárquico igual ao lado da jurisprudência e da ciência jurídica, a legislação, a administração e o governo trabalham na concretização da constituição. Tal trabalho sobre a constituição orienta-se integralmente segundo normas: também a observância da norma, em virtude da qual deixa de ocorrer um conflito constitucional ou um litígio, é concretização da norma."

60 A regulação genérica de uma das principais características do poder de polícia fazendário – a discricionariedade –, no Brasil e na Alemanha, é semelhante:

A definição legal de poder de polícia está no Código Tributário Nacional, art. 78: "Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício das atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único – Considera-se regular o exercício do poder de polícia, quando desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio do poder." Portanto o limite para o exercício do poder de polícia fazendário diz respeito ao abuso ou ao desvio no exercício desse poder.

Seja na modalidade discricionária, seja “plenamente vinculada” (como é a atividade de lançamento tributário no Brasil⁶¹) é dizer, segundo a espécie e a tarefa do trabalho⁶², este deve ser metódico, deve possibilitar a decomposição dos processos de elaboração da decisão e da fundamentação expositiva em passos de raciocínio suficientemente explicitados de modo a atender aos limites legais (é dizer, prevenir o abuso ou desvio de poder) e permitir sua máxima possível previsibilidade e controlabilidade por parte dos destinatários da norma tributária, dos afetados por ela, dos titulares de funções estatais e da ciência jurídica.⁶³ A explicitação e referibilidade do itinerário do juízo de que resultam os atos ordinatórios, instrutórios e decisórios no curso do procedimento fiscal fazendário - ou seja os elementos estruturantes da decisão jurídica que gerará direitos subjetivos – é condição sua legitimidade.

Porque na hermenêutica atual coexistem elementos cognitivos e volitivos, a normatividade não pode ser apenas abstrata ou factual, mas procedimental: os elementos estruturais atuam conjuntamente no trabalho efetivo dos juristas de um modo ao qual se atribui normatividade. Daí porque a metódica jurídica integrante da teoria estruturante do direito se apresenta com as noções operacionais programa normativo e âmbito normativo, que são os elementos metódicos estruturantes, a par dos elementos fáticos, teóricos e dogmáticos.

Quanto aos elementos fáticos, consideramos que o caso jurídico tributário a ser solucionado constitui-se, em sua peculiaridade material e jurídica, como elemento co-formador dos juízos parciais com que a autoridade fiscal conduz suas ações no procedimento fiscal fazendário. Isto pode ser visto inicialmente na motivação da ação fiscal - que pode ser um conjunto indiciário indicativo resultante de um cruzamento de informações nos sistemas informatizados da RFB⁶⁴, *e.g.* movimentação financeira em exagerada desproporção com a receita/faturamento da empresa – e na operação prevista no

No Código Tributário Alemão, esta mesma característica – a discricionariedade – está referida a prévia autorização, que lhe dá conformação, no § 5o. do CTA; “Quando a autoridade fiscal estiver autorizada a agir discricionariamente, deverá fazer uso de sua discricção de acordo com o objetivo previsto na autorização, respeitando os limites legais da discricionariedade.”

61 CTN, art. 142, Parágrafo único. “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

62 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 52-53.

63 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 52-53.

64 Receita Federal do Brasil.

RPF⁶⁵, neste mesmo exemplo, a verificação de omissão de receitas da atividade da empresa. A desproporção é um fato indicativo inicial que serve para a escolha da hipótese inicial de enquadramento, mas durante o procedimento as causas desta desproporção podem fazer emergir novas e diferentes hipóteses de fatos jurídicos e de enquadramentos legais. É dizer, o programa da norma a ser concretizada (hipóteses de textos de normas para os fatos parcialmente constituídos e de sua interpretação dos fatos) se vai alterando durante o procedimento fiscal fazendário, como se altera também o âmbito da norma (hipóteses de fatos jurídicos e de sua interpretação segundo o programa normativo) a ser concretizada. Os estágios parciais de juízo jurídico não teriam visibilidade se utilizados apenas os conceitos finalísticos “fato” e “norma”, apenas no final do procedimento constituídos, e daí controversíveis no processo administrativo ou judicial tributário. Os estágios de alteração, no curso do procedimento fiscal, das hipóteses de fato a serem apurados e das hipóteses de enquadramento legal, correspondem às retificações no registro do procedimento fiscal – RPF -, ampliando o período a ser verificado, os meios de verificação (por exemplo, movimentação financeira, relação de fornecedores ou clientes a serem chamados a prestar informações) e/ou o tributo. O RPF, como vimos, é o instrumento de controle da atividade fiscal fazendária federal, para cuja retificação a autoridade que conduz o procedimento fiscal esclarece as motivações havidas no curso do procedimento que justificam a necessidade de retificação espaço-temporal da operação fiscal inicialmente prevista. É dizer, conforme as circunstâncias do caso, o programa da norma e o âmbito da norma tributários podem não mais corresponder às hipóteses de fato e de enquadramento dedutíveis da motivação e da operação fiscal prevista, constantes inicialmente no Registro do Procedimento Fiscal.

Esta metódica jurídica estruturante do sistema tributário, nesta tese referida ao procedimento fiscal de exercício do poder de polícia fazendário, traduz-se num procedimento de concretização de normas a partir de seus programas (prescrições) contidos nos textos (CTA, CTN e legislação complementar), de seu âmbito (e.g. espécie de tributo, contribuintes, responsáveis, referidos às circunstâncias dos fatos econômicos e jurídicos do início e do curso do procedimento de decisão do caso), e das peculiaridades do caso jurídico-

65 Registro do Procedimento Fiscal.

tributário, concretização que é nesta tese uma situação decisória de exercício do poder de polícia fazendário, da *potestade publica*, co-determinada pelo caso jurídico⁶⁶ em que se insere o titular de função de Estado fazendária como intérprete/concretizador da norma⁶⁷. Por esse trabalho de concretização, é dizer pela decisão de casos práticos, a norma jurídica tributária é produzida, criada, pois não preexiste nos códigos nem nas constituições. O que se pode ler nos códigos e nas constituições são os textos da norma. Textos que ainda devem, pela concretização [*Rechtsarbeit*]⁶⁸ nos procedimentos fiscais fazendários, ser transformados em normas jurídicas tributárias.

Este enfoque metódico também introduz normatividade tópica⁶⁹ ao “fundamental do conjunto de fatos” (*Grundsachverhalt*)⁷⁰. Não se trata no entanto – no exercício do poder de polícia fazendário - de espécie de *fatos controvertidos pelas partes*, que ensejam prova perante a jurisdição judicial ou administrativa, e que subsumem-se a textos de normas, configurando uma *situação jurídica*. Tampouco este *conjunto de fatos* influte normatividade por uma racionalidade tópica em moldes ético-discursivos, como situação-problema jurídico. Entendemos que situação jurídica e situação-problema jurídico se dão no momento propriamente processual, em que já formado um juízo conclusivo Estatal em relação ao (já então) sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, no qual portanto o Estado passa a exercer um direito subjetivo, não mais potestativo.

No exercício regular do poder de polícia fazendário, o “fundamental conjunto de fatos” é a situação decisória, situação hermenêutica em que está inserido aquele a quem incumbe concretizar a norma – titular de função fiscal fazendária estatal -, que ocorre em momento antecedente ao juízo conclusivo do procedimento, que só então fará emergir direito subjetivo, seja estatal, do

66 MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69: “A metódica estruturante analisa as questões da implementação interpretante e concretizante de normas em situações decisórias determinadas pelo caso.”

67 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70.

68 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 276.

69 Ver em BONAVIDES, Paulo, na apresentação do livro de MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 12.

70 Ver MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 53.

contribuinte, responsável ou terceiro interessado. Por isso mesmo - por se tratar do curso de um procedimento - é que são necessários elementos metódicos de controle para dar visibilidade do itinerário do juízo jurídico resultante, para possibilitar controle dos juízos parciais com que a autoridade fiscal fazendária conduz seus atos de *potestade publica*. Portanto, a situação hermenêutica a que nos referiremos se dá no curso dos procedimentos de exercício do poder de polícia fazendário. Os efeitos - nas esferas jurídicas do Estado ou das pessoas físicas ou jurídicas - do juízo conclusivo decisório, no curso ou após o procedimento, é que fazem gerar direitos subjetivos, controversíveis nos processos administrativo ou judicial tributário.

Sem negar normatividade ao caso decidendo⁷¹ - como o positivismo-legalista -, nem fazer ingressar normatividade por uma racionalidade tópica ético-argumentativa de ponderação por problematização da situação jurídica - nos moldes das teorias da argumentação jurídica, como a de Robert Alexy -, a metódica neste tese utilizada para concretização das normas-decisões jurídicas no âmbito do exercício do poder de polícia fazendário faz aportar normatividade do caso decidendo - o fundamental conjunto de fatos (*Grundsachverhalt*) - em reciprocidade com a própria norma aplicanda. Como tratamos do *continuum* procedimental em que ainda não há definitividade de juízo - que só então alcançará direitos subjetivos individuais e coletivos -, os verbos *decidir* e *aplicar* estão na forma do gerundivo, pouco utilizada entre nós brasileiros. Por isso, caso *decidendo* e norma *aplicanda*⁷².

Por este método, não se pressupõe no curso do procedimento fiscal fazendário, caso nem norma como dados antecipados, mas como

71 Aqui utilizo, tal qual o tradutor justificadamente (MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 16), do gerundivo latino, que dá sentido de um processo em curso, da dinâmica de gradual e recíproca precisão entre os termos de forma e substância (ver BONAVIDES, Paulo, in MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 12), como o “caso” e a “norma”, aqui tratados como hipóteses de trabalho, por isso caso “decidendo”, e norma “aplicanda”, pré-compreensões do fundamental conjunto de fatos e da norma jurídica na situação hermenêutica em que inserido aquele a quem incumbe a concretização da norma jurídica.

72 Cf. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 64: “Em um procedimento que ganha gradualmente em precisão por meio da verificação recíproca da(s) prescrição (prescrições) jurídica(s) considerada(s) relevante(s) junto aos componentes para elas relevantes no conjunto de fatos - tratados, à guisa de hipóteses de trabalho, como relevantes junto à norma que lhes é provisoriamente atribuída (ou junto a várias prescrições jurídicas) -, os elementos normativos e os elementos do conjunto de fatos assim selecionados “com vistas à sua reciprocidade”, uns junto com os outros (e sempre com a possibilidade de insucesso, i. é, da necessidade de introduzir outras variantes de normas ou normas à guisa de hipótese de trabalho).

“entes gradualmente concretizados por pré-compreensões parciais do caso e norma hipotéticos que ganham precisão reciprocamente, na situação hermenêutica em que está inserto o agente estatal a quem incumbe sua concretização.”⁷³

A situação hermenêutica (e não ainda propriamente jurídica, com direitos subjetivos já definidos) é uma situação decisória determinada pelo caso,⁷⁴ para o que atua o interesse de decidir (concretizar) para além do interesse de conhecer (de interpretar): portanto, no exercício do poder de polícia o interesse de decidir é coincidente com o interesse de interpretar os textos das normas, os âmbitos das normas e as peculiaridades do conjunto de fatos, também incidentes no curso do procedimento fiscal fazendário. Estes elementos estruturantes da norma-decisão jurídica concretizada pelo exercício do poder de polícia se desdobram, no procedimento fiscal fazendário, também em elementos dogmáticos referidos nos textos de normas procedimentais do CTA e do CTN e legislação complementar, que cumprem cada qual uma função na estruturação do juízo decisório emergente ao final do procedimento. No âmbito deste ensaio tais elementos são propostos a seguir e divididos em dois grupos, como explicitaremos.

Como as competências repartidas no ordenamento constitucional e jurídico entre a legislação, administração e jurisdição não são competências apenas para explicar ou recapitular textos de normas, mas para concretização jurídica e decisão do caso com caráter de obrigatoriedade⁷⁵, este interesse de decidir é característico das funções de estado, como a função fiscal fazendária. O recurso à metódica jurídica no procedimento fiscal fazendário não tem fins apenas cognitivos ou filosóficos, pois fundamenta-se na análise de técnicas práticas de trabalho dos titulares de funções de estado.

Neste nosso ensaio metódico-comparativo da estrutura das normas de exercício do poder de polícia fiscal fazendário do Brasil e da Alemanha, distinguimos dois grupos de elementos⁷⁶ de concretização, segundo sua origem, à

73 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 70

74 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 69.

75 Ver em MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 66.

76 Mais uma vez é pertinente notar a formulação lógica diferenciadora entre os elementos de um conjunto, um sistema e uma estrutura. A referência de Muller não a fases, níveis, mas a elementos,

semelhança do que propõe Muller como método de trabalho do direito constitucional:

“O primeiro abrange os recursos do tratamento da norma no sentido tradicional, i. é, o tratamento do texto da norma. Esses recursos não se referem apenas aos textos das normas, mas também à formulação de não-normas em linguagem.

Um segundo grupo não diz primacialmente respeito à interpretação de textos normativos ou não-normativos. Ele abrange os passos da concretização, por meio dos quais são aproveitados os pontos de vista com teores materiais, que resultam da análise do âmbito da norma da prescrição implementanda e da análise dos elementos do conjunto de fatos destacados como relevantes no processo de concretização por via de detalhamentos recíprocos.”⁷⁷

No entanto, é necessário saber-se que nos elementos de concretização das normas jurídicas tributárias - no curso ou ao final dos procedimentos fiscais fazendários -, há uma hierarquia dos argumentos, segundo sua proximidade aos textos de normas tributárias democraticamente criados.⁷⁸

bem como a titulares de funções, em sua proposta de metódica estruturante, entendemos somente compreensível a considerar-se característica dos elementos de uma estrutura a função que cumpre cada elemento na estrutura, no todo. Deste modo entendemos a concretização do direito tributário metodicamente itinerada pelos titulares de funções de estado, no curso de procedimentos de fiscalização, a partir dos elementos referidos 1. aos textos e ao âmbito das normas e 2. ao caso decidendo, cada elemento cumprindo uma função estruturante do direito subjetivo que resultará daquele procedimento fiscal tributário. Diferentemente, caracteriza os elementos de um conjunto sua pertinência/impertinência àquele todo, ao conjunto, por exemplo o direito tributário como conjunto de normas que regulam o atuar estatal em matéria tributária. E caracteriza os elementos de um sistema não sua pertinência ao todo – o sistema – mas as relações entre seus elementos segundo um critério unificador: num sistema jurídico, por exemplo, o critério hierárquico de relação entre as normas jurídicas tributárias.

77 MÜLLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. SP, Max Limonad, 2000, pp. 70-71.

78 MÜLLER, Friedrich. O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes. SP, RT, 2009, p. 274.

Elementos de método estruturantes da decisão jurídica no procedimento fiscal do Brasil e da Alemanha – Atividade: fiscalização⁷⁹

ELEMENTOS ESTRUTURAIS - I	REGULAÇÃO NO BRASIL	REGULAÇÃO NA ALEMANHA
HIPÓTESE / MOTIVAÇÃO	1. Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007: Art. 1º §§ 1º e 2º nota 542-1	1. CTA, § 193 Admissibilidade de uma fiscalização externa nota 542-2
COMPETÊNCIA	1. Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007: Art. 1º §§ 1º e 2º nota 542-1	1. CTA, § 193 Admissibilidade de uma fiscalização externa 2. CTA, § 195 Competência nota 542-2
PRINCÍPIOS	1. Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007: Art. 1º, <i>caput</i> – nota 542-1	1. CTA, § 199 Princípios da fiscalização 2. Lei dos procedimentos administrativos § 24 Fundamento investigativo nota 542-3
PODERES-DEVERES	1. CTN, art. 194 2. CTN, art. 200 nota 542-4	1. CTA, § 200, inciso 3: Deveres de colaboração do contribuinte 2. CTA, § 210, inciso 1 - Poderes da autoridade fiscal 3. Lei dos procedimentos administrativos, § 30 Sigilosidade nota 542-5
EXTENSÃO	1. Portaria Cofis nº 11, de 07 de maio de 2008 - Do Procedimento Fiscal. Art. 5º nota 542-6	1. CTA, § 194 Extensão material de uma fiscalização externa 2. CTA, § 196 Ordem de fiscalização nota 542-7
DEVERES DA PESSOA SUJEITA À FISCALIZAÇÃO	1. CTN, Art. 194 2. CTN, Art. 197 nota 542-8	1. CTA, § 211, inciso 1 - Deveres da pessoa sujeita à fiscalização 2. CTA, § 200 Deveres de colaboração do contribuinte 3. Lei dos procedimentos administrativos, § 12 Capacidade para o feito nota 542-9

Este primeiro grupo de elementos abrange os recursos do tratamento dos textos das normas de competência e dos direitos fundamentais. Esses recursos

⁷⁹ Tradução dos artigos do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO*), **Novo Código Tributário Alemão**. Apresentação de Rui Barbosa Nogueira, tradução de Alfred J. Schmid, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e Ruy Barbosa Nogueira. RJ-SP, Companhia Editora Forense – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

Tradução livre dos artigos da Lei do Procedimento Administrativo da Alemanha (*Verwaltungsverfahrensgesetz – VwVfG*) por **Marcos Antonio Bezerra Brito**, PUC-Rio, 2009, para apresentação deste estudo comparativo dos procedimentos de fiscalização federal do Brasil e da Alemanha, realizada em 15 de julho de 2009 na Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft – Speyer, Alemanha, como requisito para obtenção do certificado de pesquisador convidado (*Gastforscher*).

se referem também à interpretação de textos formulados pela doutrina e a ciência jurídica (não-normas), além da jurisprudência (normas).

Nota 542-1:

Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, art. 1º §§ 1º e 2º

Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e pela Coordenação Especial de Vigilância e Repressão (Corep), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.

§ 1º O planejamento de que trata este artigo consistirá na descrição e quantificação das atividades fiscais, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelas Coordenações-Gerais e pela Coordenação Especial, nas respectivas áreas de competência.

§ 2º As diretrizes referidas no § 1º privilegiarão as ações voltadas à prevenção e ao combate à evasão tributária, bem como ao controle aduaneiro, e serão estabelecidas em função de estudos econômico-fiscais e das informações disponíveis ou a serem disponibilizadas para fins de seleção e preparo da ação fiscal, inclusive as constantes dos relatórios decorrentes dos trabalhos desenvolvidos pelas atividades de Pesquisa e Investigação.

Nota 542-2:

Abgabenordnung (AO)

§ 193 Zulässigkeit einer Außenprüfung

(1) Eine Außenprüfung ist zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind und bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 147a.

(2) Bei anderen als den in Absatz 1 bezeichneten Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung zulässig,

1. soweit sie die Verpflichtung dieser Steuerpflichtigen betrifft, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen,
2. wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist oder
3. wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 Satz 3 nicht nachkommt.

CTA

§ 193 Admissibilidade de uma fiscalização externa

Uma fiscalização externa é admissível junto aos contribuintes que mantêm uma empresa comercial ou industrial, agrícola ou florestal ou que exercem uma profissão liberal.

(2) Junto aos outros contribuintes, que não os enumerados no inciso 1, será admissível uma fiscalização externa

1. quando ela se referir à obrigação desses contribuintes de pagar imposto por conta de terceiros ou reter e recolher impostos, ou
2. quando os elementos relevantes para a tributação necessitarem de esclarecimento e for conveniente um exame na repartição, tendo em vista a natureza e extensão da situação de fato a ser examinada.

Abgabenordnung (AO)

§ 195 *Zuständigkeit*

Außenprüfungen werden von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt. Sie können andere Finanzbehörden mit der Außenprüfung beauftragen. Die beauftragte Finanzbehörde kann im Namen der zuständigen Finanzbehörde die Steuerfestsetzung vornehmen und verbindliche Zusagen (§§ 204 bis 207) erteilen.

CTA

§ 195 Competência.

Fiscalizações externas são realizadas pelas autoridades fiscais competentes para a tributação. Elas podem incumbir outras autoridades fiscais da fiscalização externa.

A autoridade fiscal encarregada poderá proceder ao lançamento em nome da autoridade fiscal competente e dar pareceres com força vinculante (§§ 204 a 207).

Nota 542-3:

Abgabenordnung (AO)

§ 199 Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden.

CTA

§ 199 Princípio da fiscalização

O fiscal externo deve examinar a situação de fato e de direito, relevante para a obrigação fiscal e para a fixação do imposto (base de cálculo), tanto a favor como contra o contribuinte. O contribuinte, durante a fiscalização externa, deve ser orientado sobre as situações de fato apuradas e suas possíveis conseqüências fiscais, quando isso não for prejudicada a finalidade do andamento da fiscalização.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 24 Untersuchungsgrundsatz

(1) Die Behörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.

(2) Die Behörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(3) Die Behörde darf die Entgegennahme von Erklärungen oder Anträgen, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, nicht deshalb verweigern, weil sie die Erklärung oder den Antrag in der Sache für unzulässig oder unbegründet hält.

Lei do procedimento administrativo

§ 24 Princípio investigativo

(1) A repartição verifica de ofício as circunstâncias. Ela determina a maneira e abrangência da averiguação; ela não se vincula à apresentação de requerimentos do interessado.

(2) A repartição tem que interpretar todas as circunstâncias, considerando também aquelas favoráveis aos participantes.

(3) A repartição não pode se negar à recepção de esclarecimentos e requerimentos, que estejam sob seu âmbito de competência, por considerar a declaração ou o esclarecimento inadmissível ou infundado.

Nota 542-4:

CTN

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

CTN

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação dê medida prevista na legislação tributária, ainda que não de configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Nota 542-5:

Abgabenordnung (AO) § 200

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

(3) Die Außenprüfung findet während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit statt. Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und

zu besichtigen. Bei der Betriebsbesichtigung soll der Betriebsinhaber oder sein Beauftragter hinzugezogen werden.

CTA

§ 200 Deveres de colaboração do contribuinte

(3) A fiscalização externa se realiza durante o expediente comercial ou de trabalho. Os fiscais são autorizados a ingressar em imóveis e dependências da empresa e revistá-los. Nas visitas à empresa, o dono dela ou o seu preposto deve ser convidado a acompanhar a fiscalização.

Abgabenordnung (AO)

§ 210 Befugnisse der Finanzbehörde

(1) Die von der Finanzbehörde mit der Steueraufsicht betrauten Amtsträger sind berechtigt, Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben und denen ein der Steueraufsicht unterliegender Sachverhalt zuzurechnen ist, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, um Prüfungen vorzunehmen oder sonst Feststellungen zu treffen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Nachschau).

CTA

§ 210 Poderes da autoridade fiscal.

1. Os servidores públicos, encarregados pela autoridade fiscal de exercer a fiscalização, tem poderes para ingressar em terrenos e dependências, bem como navios e outros veículos de pessoas, às quais deve ser atribuída a situação de fato sujeita à fiscalização, durante o expediente comercial e de trabalho, para realizar exames e fazer outras apurações, que podem ser relevantes para a tributação (vistoria).

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 30 Geheimhaltung

Die Beteiligten haben Anspruch darauf, dass ihre Geheimnisse, insbesondere die zum persönlichen Lebensbereich gehörenden Geheimnisse sowie die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, von der Behörde nicht unbefugt offenbart werden.

Lei do procedimento administrativo

§ 30 Sigilosidade

Os participantes têm pretensão ao seu sigilo, especialmente ao que diga respeito a sua vida pessoal, atividades e segredos negociais, que não autoriza sua divulgação pela repartição.

Nota 542-6:

Portaria Cofis nº 11, de 07 de maio de 2008

Do Procedimento Fiscal

Art. 5º. O procedimento de fiscalização será realizado de acordo com as Operações Fiscais e procedimentos de auditoria contidos nas Normas de Execução, nos Roteiros de Fiscalização e nos Manuais de Orientação aprovados pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, relativos a um ou mais tributos.

Nota 542-7:

Abgabenordnung (AO)

§ 194 Sachlicher Umfang einer Außenprüfung

(1) Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie kann eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken.

CTA

§ 194 Extensão material de uma fiscalização externa

(1) A fiscalização externa serve à apuração da situação fiscal do contribuinte. Ela pode abranger uma ou mais espécies de imposto, um ou mais períodos de lançamento ou limitar-se a determinada situação de fato.

Abgabenordnung (AO)

§ 196 Prüfungsanordnung

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Außenprüfung in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung mit Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356).

CTA**§ 196 Ordem de fiscalização.**

A autoridade fiscal determina a extensão da fiscalização externa numa ordem de fiscalização, a ser dada por escrito.

Nota 542-8:**CTN**

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

CTN

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III – as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Nota 542-9:***Abgabenordnung (AO)******§ 200 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen***

(1) Der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen. Sind der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen, oder

sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, so kann der Außenprüfer auch andere Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen. § 93 Abs. 2 Satz 2 und § 97 Abs. 2 gelten nicht.

(2) Die in Absatz 1 genannten Unterlagen hat der Steuerpflichtige in seinen Geschäftsräumen oder, soweit ein zur Durchführung der Außenprüfung geeigneter Geschäftsraum nicht vorhanden ist, in seinen Wohnräumen oder an Amtsstelle vorzulegen. Ein zur Durchführung der Außenprüfung geeigneter Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel sind unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

(3) Die Außenprüfung findet während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit statt. Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen. Bei der Betriebsbesichtigung soll der Betriebsinhaber oder sein Beauftragter hinzugezogen werden.

Fußnote

§ 200 Abs. 1: Anzuwenden ab 1.1.2002 gem. Art. 97 § 19b AOEG 1977

CTA

§ 200 Deveres de colaboração do contribuinte.

(1) O contribuinte deverá colaborar na apuração das situações de fato que possam ser relevantes para a tributação. Em especial, deverá fornecer informações, apresentar registros, livros, papéis de negócios e outros documentos para vista e exame, e fornecer os esclarecimentos necessários à compreensão dos assentamentos. Quando o contribuinte ou as pessoas por ele indicadas não estiverem em condições de fornecer informações, ou quando as informações forem insuficientes para o esclarecimento da situação de fato, ou quando as informações do contribuinte não prometerem bom êxito, o fiscal externo também poderá pedir informações a outros membros da empresa. Não se aplica o disposto no § 93, inciso 2, segundo período, e no § 97, inciso 2.

(2) Os documentos enumerados no inciso 1 deverão ser apresentados pelo contribuinte no local de seu estabelecimento, ou na sua própria moradia, ou na repartição fiscal, quando não existir um local na empresa adequado para a realização da fiscalização externa. O lugar de trabalho adequado para a realização

da fiscalização externa, bem como os meios auxiliares necessários devem ser colocados à disposição gratuitamente.

(3) A fiscalização externa se realiza durante o expediente comercial ou de trabalho. Os fiscais são autorizados a ingressar em imóveis e dependências da empresa e revistá-los. Nas visitas à empresa, o dono dela ou o seu preposto deve ser convidado a acompanhar a fiscalização.

Abgabenordnung (AO)

§ 211 Pflichten des Betroffenen

(1) Wer von einer Maßnahme der Steueraufsicht betroffen wird, hat den Amtsträgern auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Steueraufsicht unterliegenden Sachverhalte und über den Bezug und den Absatz verbrauchssteuerpflichtiger Waren vorzulegen, Auskünfte zu erteilen und die zur Durchführung der Steueraufsicht sonst erforderlichen Hilfsdienste zu leisten. § 200 Abs. 2 Satz 2 gilt sinngemäß.

CTA

§ 211 Deveres da pessoa sujeita à fiscalização.

1. Quem for atingido por uma fiscalização, deverá, a pedido do servidor público, apresentar registros, livros, papéis comerciais e outros documentos sobre as situações de fato sujeitas à fiscalização e relativos à entrada e saída das mercadorias sujeitas ao imposto aduaneiro e de consumo, fornecer informações e prestar os serviços auxiliares necessários à realização da fiscalização. São inadmissíveis quaisquer medidas que possam impedir ou dificultar o exercício da fiscalização. Aplica-se, no que couber, o disposto no § 200, inciso 2, segundo período.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 12 Handlungsfähigkeit

(1) Fähig zur Vornahme von Verfahrenshandlungen sind

- 1. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig sind,*
- 2. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, soweit sie für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften*

des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind,

3. juristische Personen und Vereinigungen (§ 11 Nr. 2) durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte,

4. Behörden durch ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte.

(2) Betrifft ein Einwilligungsvorbehalt nach § 1903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs den Gegenstand des Verfahrens, so ist ein geschäftsfähiger Betreuer nur insoweit zur Vornahme von Verfahrenshandlungen fähig, als er nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts ohne Einwilligung des Betreuers handeln kann oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt ist.

(3) Die §§ 53 und 55 der Zivilprozessordnung gelten entsprechend.

Lei do procedimento administrativo

§ 12 Capacidade para o feito

(1) Capazes para realização do feito procedimental são

1. pessoas naturais, que sejam socialmente capazes pelas leis civis,
2. pessoas naturais que estejam em capacidade social restrita pelas leis civis, que para o objeto do procedimento sejam admitidas para o feito por consideradas capazes através de regulamentação civil ou através de regulamentação de direito público,
3. pessoas jurídicas e associações [art. 11, n. 2] através de seus representantes sociais ou através de mandatário especial,
4. repartições públicas, através de seus chefes, representantes ou mandatários.

(2) Questionada uma reserva de consentimento ao objeto do procedimento segundo o art. 1903 do Código Civil, uma assistência somente será socialmente capaz na medida em que ela possa estar sem reserva negocial de assistência segundo uma regulamentação civil, ou esteja oficializada segundo regulamentação de direito público como capaz para o feito.

(3) Os artigos 53 e 55 da ordem processual civil valem analogamente.

**Elementos de método estruturantes da decisão jurídica no procedimento
fiscal do Brasil e da Alemanha – Atividade: fiscalização⁸⁰**

ELEMENTOS ESTRUTURAIIS - II	REGULAÇÃO NO BRASIL	REGULAÇÃO NA ALEMANHA
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL EXARADO PELA AUTORIDADE DA JURISDIÇÃO FISCAL (JURISDIÇÃO)	Portaria RFB n. 11.371/2007, Art.2. ^o nota 543-1	CTA, § 196 Ordem de fiscalização nota 543-2
REGISTRO DO PROCEDIMENTO FISCAL (CONTEÚDO DO MANDADO)	Portaria COFIS n. 11/2008, art. 21, 22 e 23 nota 543-3	CTA, § 197 Comunicação da ordem de fiscalização nota 543-4
TERMO DE INÍCIO (CIÊNCIA / OITIVA DA PESSOA SOB AÇÃO FISCAL)	Decreto n. 70.235/72, art. 7. ^o nota 543-5	CTA, § 198. Dever de identificação – Início da fiscalização externa Lei dos procedimentos administrativos § 22 Início do procedimento § 28,1 Oitiva dos participantes nota 543-6
LEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO / PROCURADOR	Decreto n. 70.235/72, art. 7. ^o nota 543-7	CTA, § 157. Forma e conteúdo das notificações de lançamento Lei dos procedimentos administrativos § 11 Capacidade de participação § 12 Capacidade para o feito nota 543-8
REGIME E POSSIBILIDADE JURÍDICA DO MANDADO	CTN, Art. 194 nota 543-9	CTA, § 195. Competência Lei dos procedimentos administrativos, § 10 Informalidade do procedimento administrativo § 12 Capacidade para o feito § 22 Início do procedimento § 24 Fundamento investigativo § 30 Sigilosidade nota 543-10
MOTIVAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (INTERESSE DE AGIR)	Portaria COFIS n. 11/2008, art. 23 nota 543-11	CTA, § 193. Admissibilidade de uma fiscalização externa Lei dos procedimentos administrativos § 22 Início do procedimento § 24 Fundamento investigatório nota 543-12

Este segundo grupo de elementos diz respeito aos passos de concretização, isto é do procedimento fiscal fazendário, por meio dos quais 1) se

⁸⁰ Tradução dos artigos do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO*), **Novo Código Tributário Alemão**. Apresentação de Rui Barbosa Nogueira, tradução de Alfred J. Schmid, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e Ruy Barbosa Nogueira. RJ-SP, Companhia Editora Forense – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

Tradução livre dos artigos da Lei do Procedimento Administrativo da Alemanha (*Verwaltungsverfahrensgesetz – VwVfG*) por **Marcos Antonio Bezerra Brito**, PUC-Rio, 2009, para apresentação deste estudo comparativo dos procedimentos de fiscalização federal do Brasil e da Alemanha, realizada em 15 de julho de 2009 na Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft – Speyer, Alemanha, como requisito para obtenção do certificado de pesquisador convidado (*Gastforscher*).

podem aferir com que motivação, conteúdo-meta inicial, regime jurídico e a quem se dirige a ação fiscal; 2) se inserem os fatos passados (hipotéticos fatos geradores de tributos), presentes (atos da fiscalização fazendária e do contribuinte no curso da ação fiscal) e futuros (possibilidade de caracterização de um fato passado e/ou fato presente em fatos geradores de tributos ou sanções administrativas), que sejam relevantes no procedimento de concretização do juízo jurídico tributário interlocutório ou final. Mas é necessário lembrar que nos elementos de concretização das normas jurídicas tributárias - no curso ou ao final dos procedimentos fiscais fazendários -, há uma hierarquia dos argumentos, segundo sua proximidade aos textos de normas tributárias democraticamente criados.⁸¹

O positivismo jurídico-legalista - pela separação entre “ser” e “dever ser” subjacente à formulação de normas como “juízos hipotéticos” - excluiu do campo da normatividade jurídica o caso, o conjunto de fatos, que eram selecionados por subsunção aos textos de normas. Mas como sabemos,

“Não é possível descolar a norma jurídica do caso jurídico por ela regulamentado nem o caso da norma. Ambos fornecem de modo distinto, mas complementar, os elementos necessários à decisão jurídica. Toda e qualquer norma somente faz sentido com vistas a um caso a ser (co)solucionado por ela. Esse dado fundamental (Grundtatbestand) da concretização jurídica circunscreve o interesse de conhecimento peculiar da ciência e da práxis jurídicas, especificamente jurídico, como interesse de decisão.”⁸²

Porque a metódica proposta neste ensaio visa concretizar as normas não por fases, níveis, etapas, mas por um *continuum* de normatividade recíproca entre hipóteses de norma e de caso a partir desses dois grupos de elementos, ela é mais adequada e mesmo depende de itinerários de decisão jurídica, é dizer, procedimentos.

Como no curso do itinerário de exercício do poder de polícia fazendário, da *potestade publica*, não há falar-se em situação jurídica ou direitos subjetivos, não deferimos primordial importância, como usual entre os juristas contemporâneos pós-positivistas, aos princípios jurídicos e aos “*hard cases*”, que são os casos-limite de inaplicabilidade da racionalidade analítica característica do

81 MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. SP, RT, 2009, p. 274.

82 Cf. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. SP, Max Limonad, 2000, p. 63.

positivismo legalista.⁸³ Isto porque não se confundem a noção de caso-problema jurídico ou situação-problema jurídico de Alexy e de Dworkin, com a noção de caso decidendo de Müller, que é situação decisória como situação hermenêutica no curso do procedimento de exercício do poder de polícia fiscal fazendário, de que somente ao final emergirão direitos subjetivos eventualmente controversíveis em processo administrativo ou judicial tributário.

A previsibilidade e controlabilidade das decisões jurídico-tributárias não dependem apenas de seu cotejo contencioso, mas do itinerário das decisões, de modo a legitimarem-se enquanto procedimento metódico jurídico de concretização das normas tributárias, para sua adequação às diferenciações estruturais e normativas fixadas pela constituição (a CF/88 e a LF).

Nota 543-1

Portaria RFB n. 11.371/2007

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Nota 543-2

Abgabenordnung (AO)

§ 196 Prüfungsanordnung

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Außenprüfung in einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung mit Rechtsbehelfsbelehrung (§ 356).

CTA

83 Em tais espécies de “casos-problemas jurídicos”, ou “hard cases”, propõe Dworkin a orientação obrigatória do decisor pelos princípios jurídico-políticos da constituição norte-americana, a que subjazem valores morais daquela sociedade e, pelo argumento contrafático do “juiz Hércules”, a crença em uma única solução correta possível que para tal “caso” deve ser buscada por ele. Concordando com Dworkin quanto à existência de “hard cases” e da irrenunciável e imediata orientação do decisor por princípios jurídicos, mas discordando do argumento contrafático do “juiz Hércules”, Robert Alexy propõe uma teoria da argumentação jurídica para que, com base em princípios jurídicos seja encontrada pelo procedimento ético-discursivo, não a única solução correta possível para o “caso-problema”, mas uma solução jurídica ótima justificável, e por esse procedimento legitimada.

§ 196 Ordem de fiscalização.

A autoridade fiscal determina a extensão da fiscalização externa numa ordem de fiscalização, a ser dada por escrito.

Nota 543-3

Portaria COFIS n. 11/2008.

Art. 21. Para a realização das atividades definidas no art. 2º, incisos II e III, será emitido Registro de Procedimento Fiscal (RPF), salvo as revisões de declaração de IRPF e ITR efetuadas por intermédio de sistema específico.

Parágrafo único. No caso de procedimento de fiscalização, o resultado apurado em relação a todos os tributos e períodos examinados será registrado no sistema de que trata o art. 26.

Art. 22. A ampliação de tributo, de Operação Fiscal ou de período a ser examinado deverá ser solicitada pelo AFRFB responsável pela realização do procedimento de fiscalização ao seu chefe imediato, mediante relatório que fundamente a sua necessidade.

Parágrafo único. O relatório será encaminhado ao Serviço, Seção, Setor, Equipe ou servidor encarregado pela programação da unidade da RFB, que, após aprofundamento da análise e constatação de interesse fiscal, fará seu registro no respectivo RPF.

Art. 23. O RPF conterà um único código de Motivação e de Caso Especial, se for o caso.

Nota 543-4

Abgabenordnung (AO)

§ 197 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

(1) Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Steuerpflichtigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll, angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt zu geben, wenn der Prüfungszweck dadurch nicht gefährdet wird. Der Steuerpflichtige kann auf die Einhaltung der Frist verzichten. Soll die Prüfung nach § 194 Abs. 2 auf die steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern und

Mitgliedern sowie von Mitgliedern der Überwachungsorgane erstreckt werden, so ist die Prüfungsanordnung insoweit auch diesen Personen bekannt zu geben.

(2) Auf Antrag der Steuerpflichtigen soll der Beginn der Außenprüfung auf einen anderen Zeitpunkt verlegt werden, wenn dafür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden.

CTA

§ 197 Comunicação da ordem de fiscalização.

(1) A ordem de fiscalização, bem como o início provável da fiscalização e o nome do fiscal deverão ser comunicados ao contribuinte junto ao qual deve ser executada a fiscalização externa, dentro de um prazo adequado, antes do início da fiscalização se com isso a finalidade da fiscalização não correr perigo. O contribuinte pode abrir mão da observância do prazo. Quando a fiscalização, nos termos do § 194, inciso 2, deva estender-se à situação fiscal de sócios e membros, bem como de membros dos órgãos de fiscalização, a ordem de fiscalização também deve ser comunicada a essas pessoas.

(2) A pedido do contribuinte, o início da fiscalização externa deve ser adiado para outra época, quando forem justificados motivos relevantes para isso.

Nota 543-5

Decreto n. 70.235/1972

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Nota 543-6

Abgabenordnung (AO)

§ 198 Ausweispflicht, Beginn der Außenprüfung

Die Prüfer haben sich bei Erscheinen unverzüglich auszuweisen. Der Beginn der Außenprüfung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen.

CTA**§ 198. Dever de identificação – início da fiscalização externa.**

Os fiscais devem identificar-se imediatamente, por ocasião de seu comparecimento. O início da fiscalização externa deve constar de termo, com a indicação de data e hora.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)**§ 22 *Beginn des Verfahrens***

Die Behörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann sie ein Verwaltungsverfahren durchführt. Dies gilt nicht, wenn die Behörde auf Grund von Rechtsvorschriften

- 1. von Amts wegen oder auf Antrag tätig werden muss;*
- 2. nur auf Antrag tätig werden darf und ein Antrag nicht vorliegt.*

Lei dos procedimentos administrativos**§ 22 Início do procedimento**

A repartição decide após devida avaliação, se e quando conduzir um procedimento administrativo. Isso não vale se a repartição com base em regulamentação legal

1. de ofício ou a requerimento deva atuar,
2. somente a requerimento possa atuar e não existir requerimento.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)**§ 28 *Anhörung Beteiligter***

(1) Bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte eines Beteiligten eingreift, ist diesem Gelegenheit zu geben, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern.

Lei dos procedimentos administrativos**§ 28 Oitiva dos participantes**

(1) Antes que um ato administrativo que intervenha em direitos de um participante possa acontecer, terá ele oportunidade de manifestação considerada nos fatos para a decisão.

Nota 543-7**Decreto n. 70.235/1972**

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

Nota 543-8***Abgabenordnung (AO)******§ 157 Form und Inhalt der Steuerbescheide***

(1) Steuerbescheide sind schriftlich zu erteilen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Schriftliche Steuerbescheide müssen die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben, wer die Steuer schuldet. Ihnen ist außerdem eine Belehrung darüber beizufügen, welcher Rechtsbehelf zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde er einzulegen ist.

(2) Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden.

CTA**§ 157 Forma e conteúdo das notificações de lançamento***

As notificações de lançamento devem ser feitas por escrito, salvo disposição em contrário. As notificações de lançamento por escrito devem designar a espécie e o montante do imposto lançado e indicar o devedor. Além disso, devem trazer um esclarecimento sobre qual a impugnação cabível, dentro de que prazo e perante que autoridade deve ser manifestada. A apuração das bases da tributação constitui uma parte do lançamento não suscetível de impugnação por via de recurso autônomo, salvo quando apuradas em separado.

*Notificação de lançamento, na tradução (“Novo Código Tributário Alemão” – Co-edição Companhia Editora Forense/Instituto Brasileiro de Direito Tributário – RJ/SP, 1978, p. 66), designa não propriamente a comunicação do lançamento, mas o próprio ato administrativo de lançar notificado ao contribuinte (Steuerbescheid). O § 115, inciso 1, dessa forma define o conceito de Steuerbescheid. Para designar

só o ato de lançar o imposto, como ato administrativo ainda não notificado, dispõe a língua alemã da expressão *Steuerfestsetzung*. O termo *Veranlagung*, que é sinônimo de *Steuerfestsetzung*, tampouco envolve a noção de ato notificado. Também se usa *Steuerbescheid* no sentido de simples notificação, como ocorre no §169, inciso 1, item 1.⁸⁴

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 11 Beteiligungsfähigkeit

Fähig, am Verfahren beteiligt zu sein, sind

- 1. natürliche und juristische Personen,*
- 2. Vereinigungen, soweit ihnen ein Recht zustehen kann,*
- 3. Behörden.*

Lei do procedimento administrativo

§ 11 Capacidade de participação

Capazes de participar de um procedimento são

1. pessoas naturais e jurídicas,
2. associações, tanto quanto um direito lhes possa pertencer,
3. repartições públicas.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 12 Handlungsfähigkeit

(1) Fähig zur Vornahme von Verfahrenshandlungen sind

- 1. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig sind,*
- 2. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, soweit sie für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind,*
- 3. juristische Personen und Vereinigungen (§ 11 Nr. 2) durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte,*
- 4. Behörden durch ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte.*

84 Conforme **Novo Código Tributário Alemão**. Apresentação de Rui Barbosa Nogueira, tradução de Alfred J. Schmid, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e Ruy Barbosa Nogueira. RJ-SP, Companhia Editora Forense – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978., p. 66.

- (2) *Betrifft ein Einwilligungsvorbehalt nach § 1903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs den Gegenstand des Verfahrens, so ist ein geschäftsfähiger Betreuer nur insoweit zur Vornahme von Verfahrenshandlungen fähig, als er nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts ohne Einwilligung des Betreuers handeln kann oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt ist.*
- (3) *Die §§ 53 und 55 der Zivilprozessordnung gelten entsprechend.*

Lei do procedimento administrativo

§ 12 Capacidade para o feito

- (1) Capazes para realização do feito procedimental são
1. pessoas naturais, que sejam socialmente capazes pelas leis civis,
 2. pessoas naturais que estejam em capacidade social restrita pelas leis civis, que para o objeto do procedimento sejam admitidas para o feito por consideradas capazes através de regulamentação civil ou através de regulamentação de direito público,
 3. pessoas jurídicas e associações [art. 11, n. 2] através de seus representantes sociais ou através de mandatário especial,
 4. repartições públicas através de seus chefes, representantes ou mandatários.
- (2) Questionada uma reserva de consentimento ao objeto do procedimento segundo o art. 1903 do Código Civil, uma assistência somente será socialmente capaz na medida em que ela possa estar sem reserva negocial de assistência segundo uma regulamentação civil, ou esteja oficializada segundo regulamentação de direito público como capaz para o feito.
- (3) Os artigos 53 e 55 da ordem processual civil valem analogamente.

Nota 543-9

CTN

Art. 194

A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Nota 543-10

Abgabenordnung (AO)

§ 195 Zuständigkeit

Außenprüfungen werden von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt. Sie können andere Finanzbehörden mit der Außenprüfung beauftragen. Die beauftragte Finanzbehörde kann im Namen der zuständigen Finanzbehörde die Steuerfestsetzung vornehmen und verbindliche Zusagen (§§ 204 bis 207) erteilen.

CTA

§ 195 Competência

Fiscalizações externas são realizadas pelas autoridades fiscais competentes para a tributação. Elas podem incumbir outras autoridades fiscais da fiscalização externa. A autoridade fiscal encarregada poderá proceder ao lançamento em nome da autoridade fiscal competente e dar pareceres com força vinculante (§§204 a 207).

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 10 Nichtförmlichkeit des Verwaltungsverfahrens

Das Verwaltungsverfahren ist an bestimmte Formen nicht gebunden, soweit keine besonderen Rechtsvorschriften für die Form des Verfahrens bestehen. Es ist einfach, zweckmäßig und zügig durchzuführen.

Lei do procedimento administrativo

§ 10 Informalidade do procedimento administrativo

O procedimento administrativo não se vincula a uma forma específica, bem como a nenhuma específica regulamentação jurídica que lhe fixe a forma. É ele para fluir simples, metódico e ininterruptamente.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) § 12

Handlungsfähigkeit

(1) Fähig zur Vornahme von Verfahrenshandlungen sind

- 1. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig sind,*
- 2. natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, soweit sie für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind,*
- 3. juristische Personen und Vereinigungen (§ 11 Nr. 2) durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besonders Beauftragte,*
- 4. Behörden durch ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte.*

(2) Betrifft ein Einwilligungsvorbehalt nach § 1903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs den Gegenstand des Verfahrens, so ist ein geschäftsfähiger Betreuer nur insoweit zur Vornahme von Verfahrenshandlungen fähig, als er nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts ohne Einwilligung des Betreuers handeln kann oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt ist.

(3) Die §§ 53 und 55 der Zivilprozessordnung gelten entsprechend.

Lei do procedimento administrativo

§ 12 Capacidade para o feito

(1) Capazes para realização do feito procedimental são

- 1. pessoas naturais, que sejam socialmente capazes pelas leis civis,*
- 2. pessoas naturais que estejam em capacidade social restrita pelas leis civis, que para o objeto do procedimento sejam admitidas para o feito por consideradas capazes através de regulamentação civil ou através de regulamentação de direito público,*
- 3. pessoas jurídicas e associações [art. 11, n. 2] através de seus representantes sociais ou através de mandatário especial,*
- 4. repartições públicas através de seus chefes, representantes ou mandatários.*

(2) Questionada uma reserva de consentimento ao objeto do procedimento segundo o art. 1903 do Código Civil, uma assistência somente será socialmente capaz na medida em que ela possa estar sem reserva negocial de assistência segundo uma regulamentação civil, ou esteja oficializada segundo regulamentação de direito público como capaz para o feito.

(3) Os artigos 53 e 55 da ordem processual civil valem analogamente.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 22 Beginn des Verfahrens

Die Behörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann sie ein Verwaltungsverfahren durchführt. Dies gilt nicht, wenn die Behörde auf Grund von Rechtsvorschriften

- 1. von Amts wegen oder auf Antrag tätig werden muss;*
- 2. nur auf Antrag tätig werden darf und ein Antrag nicht vorliegt.*

Lei dos procedimentos administrativos

§ 22 Início do procedimento

A repartição decide após devida avaliação, se e quando conduzir um procedimento administrativo. Isso não vale se a repartição com base em regulamentação legal

1. de ofício ou a requerimento deva atuar,
2. somente a requerimento possa atuar e não existir requerimento.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 24 Untersuchungsgrundsatz

(1) Die Behörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.

(2) Die Behörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(3) Die Behörde darf die Entgegennahme von Erklärungen oder Anträgen, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, nicht deshalb verweigern, weil sie die Erklärung oder den Antrag in der Sache für unzulässig oder unbegründet hält.

Lei dos procedimentos administrativos

§ 24 Fundamento investigativo

- (1) A repartição averigua as circunstâncias de ofício. Ela determina a maneira e abrangência da averiguação; ela não se vincula à apresentação de requerimentos dos participantes.
- (2) A repartição deve considerar todas as circunstâncias para o caso, também aquelas favoráveis aos participantes.
- (3) A repartição não pode negar recepção de esclarecimentos ou requerimentos de assunto que esteja em seu âmbito de competência por considerá-los inadmissíveis ou infundados.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 30 Geheimhaltung

Die Beteiligten haben Anspruch darauf, dass ihre Geheimnisse, insbesondere die zum persönlichen Lebensbereich gehörenden Geheimnisse sowie die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, von der Behörde nicht unbefugt offenbart werden.

Lei do procedimento administrativo

§ 30 Sigilosidade

Os participantes têm pretensão ao seu sigilo, especialmente ao que diga respeito a sua vida pessoal, atividades e segredos negociais, que não autoriza sua divulgação pela repartição.

Nota 543-11

Portaria COFIS n. 11/2008

Art. 23. O RPF conterà um único código de Motivação e de Caso Especial, se for o caso.

Nota 543-12

Abgabenordnung (AO)

§ 193 Zulässigkeit einer Außenprüfung

(1) Eine Außenprüfung ist zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind und bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 147a.

(2) Bei anderen als den in Absatz 1 bezeichneten Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung zulässig,

1. soweit sie die Verpflichtung dieser Steuerpflichtigen betrifft, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen,

2. wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist oder

3. wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 Satz 3 nicht nachkommt.

CTA

§ 193 Admissibilidade de uma fiscalização externa

Uma fiscalização externa é admissível junto aos contribuintes que mantém uma empresa comercial ou industrial, agrícola ou florestal ou que exercem uma profissão liberal.

(2) Junto aos outros contribuintes, que não os enumerados no inciso 1, será admissível uma fiscalização externa

1. quando ela se referir à obrigação desses contribuintes de pagar imposto por conta de terceiros ou reter e recolher impostos, ou

2. quando os elementos relevantes para a tributação necessitarem de esclarecimento e for conveniente um exame na repartição, tendo em vista a natureza e extensão da situação de fato a ser examinada.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 22 Beginn des Verfahrens

Die Behörde entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann sie ein Verwaltungsverfahren durchführt. Dies gilt nicht, wenn die Behörde auf Grund von Rechtsvorschriften

1. von Amts wegen oder auf Antrag tätig werden muss;

2. nur auf Antrag tätig werden darf und ein Antrag nicht vorliegt.

Lei dos procedimentos administrativos

§ 22 Início do procedimento

A repartição decide após devida avaliação, se e quando conduzir um procedimento administrativo. Isso não vale se a repartição com base em regulamentação legal

1. de ofício ou a requerimento deva atuar,
2. somente a requerimento possa atuar e não existir requerimento.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

§ 24 Untersuchungsgrundsatz

(1) Die Behörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.

(2) Die Behörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(3) Die Behörde darf die Entgegennahme von Erklärungen oder Anträgen, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, nicht deshalb verweigern, weil sie die Erklärung oder den Antrag in der Sache für unzulässig oder unbegründet hält.

Lei dos procedimentos administrativos

§ 24 Fundamento investigativo

(1) A repartição averigua as circunstâncias de ofício. Ela determina a maneira e abrangência da averiguação; ela não se vincula à apresentação de requerimentos dos participantes.

(2) A repartição deve considerar todas as circunstâncias para o caso, também aquelas favoráveis aos participantes.

(3) A repartição não pode negar recepção de esclarecimentos ou requerimentos de assunto que esteja em seu âmbito de competência por considerá-los inadmissíveis ou infundados.

A previsibilidade e controlabilidade das decisões jurídico-tributárias não dependem apenas de seu cotejo contencioso, mas do itinerário das decisões, de modo a legitimarem-se enquanto procedimento metódico jurídico de concretização das normas tributárias, para sua adequação às diferenciações estruturais e normativas fixadas pela constituição (a CF/88 e a LF).

Neste Capítulo 7 complementamos a proposta da metódica de concretização jurídica (metódica estruturante do direito) como método de trabalho adequado ao controle das decisões da administração fazendária federal nos procedimentos fiscais, segundo as diferenciações sistêmicas expressas no sistema tributário da CF88, do CTN e legislação complementar, pelo estudo comparativo apresentado como seminário resultante do estágio de estudos e pesquisas de maio a agosto de 2009 na Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaft-Speyer (Escola Alemã de Altos Estudos em Ciência da Administração de Speyer), no qual exemplificamos a aplicação da metódica estruturante do direito nos procedimentos fiscais federais do Brasil e da Alemanha.