



**UNIVERSIDADE FEDERAL
DE SANTA CATARINA**

Centro de Ciências Jurídicas

Programa de Pós-Graduação em Direito

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CURSO DE MESTRADO INTERINSTITUCIONAL UFSC/FLF**

**A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA FRENTE AO INTERESSE
PÚBLICO RELATIVO À SEGURANÇA JURÍDICA, À
MORALIDADE E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVAS: ANÁLISE
DO ART. 173, II, CTN.**

ANTÔNIO DE PÁDUA MARINHO MONTE

**FLORIANÓPOLIS/SC
2017**

Antônio de Pádua Marinho Monte

A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA FRENTE AO INTERESSE PÚBLICO RELATIVO À SEGURANÇA JURÍDICA, À MORALIDADE E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVAS: ANÁLISE DO ART. 173, II, CTN.

Dissertação submetida ao Departamento de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito essencial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar.

**FLORIANÓPOLIS/SC
2017**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Monte, Antônio de Pádua Marinho

A decadência tributária frente ao interesse público relativo à segurança jurídica, à moralidade e eficiência administrativas: análise do art. 173, II, CTN / Antônio de Pádua Marinho Monte ; orientador, Ubaldo César Balthazar, 2017.
184 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2017.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Tributário. 3. Lançamento e Decadência. 4. Interesse Público. 5. Segurança Jurídica, Moralidade e Eficiência Administrativas. I. Balthazar, Ubaldo César. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Antônio de Pádua Marinho Monte

A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA FRENTE AO INTERESSE PÚBLICO RELATIVO À SEGURANÇA JURÍDICA, À MORALIDADE E EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVAS: ANÁLISE DO ART. 173, II, CTN.

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área de concentração “Direito, Estado e Sociedade”, e linha de pesquisa “Constituição, Cidadania e Direitos Humanos”.

Florianópolis/SC, 07 de novembro de 2017.

Prof. Arno Dal Ri Jr., PhD.
Coordenador do PPDG

Banca examinadora:

Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, Dr.
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Everton das Neves Gonçalves, Dr.
Examinador
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Hugo de Brito Machado Segundo, Dr.
Examinador
Universidade Federal do Ceará – UFC

Este trabalho é dedicado à minha avó materna, **Maria Haydêe Araújo Marinho de Andrade** (*in memoriam*), cujo sonho era que o seu único neto fosse dedicado aos estudos, à pesquisa, ao conhecimento e produção científicos. Na busca pela consecução de seu objetivo maternal envidou todos os esforços físicos e materiais. Recordação eterna e gratidão infinita que não podem deixar de serem reverenciadas neste momento acadêmico de tamanha envergadura.

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação não teria sido realizada sem a ajuda técnica do ex-aluno e amigo Diego Hyury Arruda, a quem fora confiada a pesquisa bibliográfica de vários pontos, bem como a formatação do trabalho.

Agradecimento especial ao meu filho, Yves Ribeiro Marinho de Andrade, criança sábia e compreensiva, ao qual, no ensejo, desculpo-me formalmente, por tê-lo deixado privado de minha companhia durante muitas horas nos finais de semana, visto que sem muita renúncia, eu não teria chagado até aqui.

À minha namorada, Patrícia Mesquita Camelo, pessoa meiga, afetuosa, amiga e compreensiva, sem a qual eu não teria encontrado compensação emocional para tanto esforço.

A todos os professores do PPDG – UFSC, aos quais remeto meus sinceros agradecimentos e envio minha eterna gratidão, o fazendo na pessoa do meu estimado orientador, prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelo zelo através do qual me conduziu durante a realização deste trabalho científico.

À Faculdade Luciano Feijão, na pessoa de sua diretora-geral, professora Isabel Pontes Aguiar, exemplo de ser humano em todos os sentidos, especialmente, pela dedicação e generosidade com as quais conduz sua existência.

Ao professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo, que pronta e carinhosamente aceitou o convite que lhe foi feito para participar da banca avaliadora deste trabalho de conclusão de pós-graduação stricto sensu.

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto, e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição de a humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças”. (Trecho extraído da clássica e ontológica lição de Vicente Ráo, **O Direito e a Vida dos Direitos**. São Paulo: RT, v. 1, p. 323).

RESUMO

A presente dissertação tem como temática o estudo da decadência tributária cotejada à luz dos valores e princípios constitucionais próprios de um Estado de Direito e que regem a atividade administrativa no Brasil. O objetivo geral será a análise da regra decadencial constante no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN) à luz do princípio da supremacia do interesse público, cotejado com o valor constitucional da segurança jurídica, fundamental em um Estado de Direito, e com os princípios que regem a atividade administrativa no Brasil, tais como eficiência e moralidade. Quanto aos objetivos específicos, o pesquisador intenta, inicialmente, analisar os princípios constitucionais que regem o Estado de Direito, especialmente o valor segurança jurídica e os princípios da moralidade, eficiência e supremacia do interesse público. Em seguida, se apresenta as formas de extinção do crédito tributário, com enfoque especial na decadência e na prescrição, distinguindo-as, bem como apresentando as regras específicas da decadência tributária, além de discorrer sobre sua importância, efeitos e natureza jurídica. Por fim, no terceiro Capítulo, é analisado minuciosamente o conteúdo normativo constante no art. 173, II, do CTN, bem como se verifica sua desarmonia com o real conceito de interesse público em um ambiente de Estado de Direito que tem como pilar fundamental a segurança jurídica, bem como os demais princípios norteadores da atividade administrativa, revelando a existência de reflexos negativos na aplicação da norma, a exemplos do prêmio pelo desacerto funcional e do desprestígio à moralidade e eficiência administrativas. No final do último capítulo sugere-se uma regra substitutiva à atual, visando depurá-la. Para a consecução do presente trabalho, utilizou-se metodologicamente o método de abordagem indutivo; como métodos de procedimento, o monográfico e o tipológico; e como técnica de pesquisa, a bibliográfica.

Palavras-chave: Decadência. Lançamento Tributário. Supremacia do Interesse público. Segurança Jurídica. Estado de Direito.

ABSTRACT

The present dissertation of which theme is the statute of limitations in tax law in the light of proper constitutional values and principles of a State governed by the rule of law and of the administrative activity in Brazil. The general objective is an analysis of the statute of limitations contained in the article 173, II of the National Tax Code considering the principle of the supremacy of the public interest, comparing it to the constitutional value of legal certainty, essential in a State governed by rule of law, and to the principles that rule the administrative activity in Brazil, such as efficiency and morality. As to the specific objectives, the researcher initially tries to analyze the constitutional principles that rule the State governed by rule of law, especially the value of legal certainty and the principles of morality, efficiency and supremacy of the public interest. Afterwards, it is presented how the extinction of tax credit is set, with special focus on the statute of limitations, distinguishing the different species, as well as presenting the specific rules of the statute of limitations, besides discussing its importance, effects and legal nature. Lastly, in the third chapter, the normative content of the article 173, II of the National Tax Code is precisely analyzed, as well as its disharmony with the real concept of public interest in an environment of a State governed by rule of which fundamental column is the legal certainty, as well as the other principles that guide the administrative activity, revealing the existence of negative reflexes in the application of the norm, which represent a bonus for functionary fault and bring both administrative morality and efficiency into the disrepute. At the end of the last chapter it is suggested a norm as a replacement to the current one, in order to purify it. For the accomplishment of the present study, the method of inductive approach was used; as methods of procedure, the monographic and the typological; and as a research technique, the bibliographical one.

Keywords: Statute of Limitations. Tax Release. Supremacy of public interest. Legal Certainty. Rule of Law.

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF - Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

Sumário

INTRODUÇÃO	3
1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: SEGURANÇA JURÍDICA, MORALIDADE, EFICIÊNCIA E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO.....	7
1.1 VALORES, PRINCÍPIOS, REGRAS E POSTULADOS NORMATIVO-JURÍDICOS.....	7
1.2 A SEGURANÇA JURÍDICA ENQUANTO VALOR CONSTITUCIONAL INERENTE A UM ESTADO DE DIREITO	20
1.3 MORALIDADE, EFICIÊNCIA E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO	31
1.3.1 Considerações sobre a moralidade administrativa	32
1.3.2 Considerações sobre a eficiência administrativa	35
1.3.3 A supremacia do interesse público	40
2. A DECADÊNCIA ENQUANTO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	65
2.1 FUNDAMENTOS, EFEITOS E TRAÇOS DISTINTIVOS ENTRE A PRESCRIÇÃO E A DECADÊNCIA.....	66
2.1.1 Considerações sobre o conteúdo dos direitos potestativos e seu exercício	73
2.1.2 Considerações sobre a prescrição	79
2.1.3 Considerações sobre a decadência	82
2.2 AS NORMAS DECADENCIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU EFEITO EXTINTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	85
2.2.1 Análise das formas extintivas do crédito tributário	86
2.2.2 As normas decadenciais no Direito Tributário Brasileiro e suas implicações jurídicas.....	89
3. ANÁLISE DO ART. 173, II, DO CTN E SEUS REFLEXOS ...	125
3.1 O CONTEÚDO NORMATIVO DO ART. 173, II, DO CTN ..	127
3.1.1 Natureza da decisão: administrativa ou judicial.	127
3.1.2 Anulação por vício formal. Ato nulo ou anulável. Teoria das nulidades.	129
3.1.3 Regra suspensiva, interruptiva ou concessiva de um novo prazo.....	138
3.2 AS CONSEQUÊNCIAS DO ART. 173, II, DO CTN, EM MATÉRIA DE SEGURANÇA JURÍDICA, MORALIDADE E À	

EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PARALELO AO INTERESSE PÚBLICO.....	147
3.3 SUGESTÃO DE MUDANÇA LEGISLATIVA PARA COMPATIBILIZAR A REGRA DO ART. 173, II, CTN AO REAL CONCEITO DE INTERESSE PÚBLICO	159
CONCLUSÃO.....	165
REFERÊNCIAS.....	169

INTRODUÇÃO

Oportuno se faz, nessas linhas iniciais e com caráter meramente perfunctório, destacar que a escolha do presente assunto seu deu face a um fato interessante ocorrido em sala de aula. Na primeira turma de Direito Tributário II da Faculdade Luciano Feijão, Sobral(CE), em que o autor lecionou, estava este a lançar críticas à regra contida no art. 173, II, do Código Tributário Nacional (CTN) quando um aluno o interpelou, saindo na possível defesa da norma: “professor, mas... e a supremacia do interesse público... como fica?”. O docente não esperava por tal intervenção, mas prontamente retrucou afirmando que a preservação da eficiência, da moralidade e da segurança jurídica, é que seriam “de interesse público” e não o simples interesse em arrecadar.

A partir de então, o assunto passou a inquietar o pesquisador a ponto de, meia década depois, entre outras temáticas não menos importantes, na primeira oportunidade surgida para pesquisar, aludida controvérsia foi escolhida para efeitos de elaboração de um trabalho acadêmico de tamanha importância - conclusão de uma pós-graduação *stricto sensu*.

A temática da presente dissertação, portanto, centra-se no paralelo entre a norma contida no art. 173, II, do CTN, juntamente com seus reflexos negativos e a tão propalada “supremacia do interesse público”, cujo real significado não deve ser confundido com os interesses meramente administrativos, organicistas da Administração Pública, especialmente, em se tratando de um Estado Democrático de Direito.

O conceito de “interesse público” é considerado por muitos juristas como “indeterminado” ou, no mínimo, de difícil determinação. Talvez, entre outros motivos, seja por este que a Administração Pública se posta a preenchê-lo com tudo que lhe seja favorável, justificando nesse arco de abertura dada pela “supremacia do interesse público” toda sorte de arbitrariedades e de atos atentatórios aos princípios, valores e postulados essenciais ao funcionamento e caracterização de um autêntico Estado de Direito.

A problemática proposta possui como cerne o real significado de interesse público hábil a lhe conferir “superioridade” e a regra decadencial tributária que prevê a contagem do novo prazo de cinco anos como sendo da data em que se tornar definitiva a decisão

administrativa ou judicial que anulou o lançamento anteriormente efetuado por vício apenas de forma, na forma do art. 173, II, do CTN.

O assunto é abordado de maneira superficial pela doutrina e jurisprudência, quase inexistindo registros doutrinários que tenham se dedicado ao enfrentamento da questão, de forma a confrontá-la com o real conceito, significado e alcance da expressão “interesse público”, tido por superior, preferencial ou precedente aos interesses do administrado.

Com o propósito de confirmar a hipótese inicial do trabalho, em seu objetivo geral - verificar se a decadência tributária, em especial, o comando normativo constante no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, está em harmonia com princípios e valores constitucionais importantes em um Estado de Direito -, os objetivos específicos foram sistematizados como sendo: análise de alguns dos princípios constitucionais próprios de um Estado de Direito, os quais são essenciais à extração da conclusão pretendida, seguida por uma apresentação das formas de extinção do crédito tributário, com enfoque especial na decadência e na prescrição tributárias; e, por fim, uma análise mais detalhada da norma contida no art. 173, II, do CTN e seus reflexos negativos, a par do que foi discorrido nos capítulos antecedentes.

Para consecução do desiderato desta pesquisa, utilizar-se-á como método de abordagem o indutivo, partindo-se da identificação dos valores e princípios essenciais ao Estado de Direito, passando pela análise das normas decadenciais tributárias brasileiras, até se chegar – especificamente - às implicações negativas da regra constante no art. 173, II, CTN, extraindo-se, inclusive, uma solução alternativa que viesse a substituí-la.

Os métodos de procedimento serão o método monográfico e tipográfico. A técnica de pesquisa, a seu turno, será a bibliográfica ou de fontes secundárias, analisando-se as produções científicas que já foram publicadas sobre os tópicos abordados neste trabalho.

De jeito harmonioso e coerente com os seus propósitos, o trabalho ora apresentado está estruturado e dividido em três capítulos: “Os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito: Segurança jurídica, moralidade, eficiência e supremacia do interesse público”, seguido por “Formas de extinção do crédito tributário: prescrição e decadência”. O terceiro e último capítulo é intitulado

“Análise do art. 173, II do CTN e seus reflexos”. O último elemento textual é a conclusão.

No capítulo inaugural serão abordados os valores constitucionais reveladores de um autêntico Estado de Direito, bem como os princípios constitucionais que norteiam a atividade administrativa como um todo, tais como moralidade, eficiência e a “supremacia do interesse público” em seu real significado. Para tanto, serão conceituados e caracterizados “valor jurídico”, “princípio jurídico”, “regra jurídica” e “postulado normativo”.

Será evidenciada, neste ponto inicial, a importância da segurança jurídica, da certeza e da estabilidade das relações sociais para o Estado de Direito, visando conferir seu objetivo maior que é a pacificação social. Objetiva-se, inclusive, demonstrar que tais valores estão inseridos no alcance do que seja verdadeiramente de interesse público.

De forma fundamentada, a luz das lições doutrinárias especializadas, será tentada a determinação e o alcance do que seja de real *interesse público* e, portanto, prevalente ao *interesse particular*, mas sempre com vistas, de que o “particular” não está – necessariamente – contraposto ao “público”, conforme muitas vezes equivocadamente é aduzido do axioma da *supremacia do interesse público sobre o privado*, fato este que demonstra que se faz necessária sua releitura.

No capítulo seguinte da dissertação serão apresentadas as formas de extinção do crédito tributário, conforme dispostas na norma geral tributária, com enfoque especial nas duas formas que prestigiam o valor jurídico segurança: prescrição e decadência tributárias. Intenta-se, assim, estudar a natureza jurídica, peculiaridades e efeitos de ambas, sem perder de vista as raízes civilistas de tais institutos, bem como seus traços distintivos.

Especificamente, quanto à decadência tributária a pesquisa será mais aprofundada, pois serão analisadas as regras postas no CTN, sua importância e consequências jurídicas. Para tanto, o conceito, a natureza jurídica, os efeitos e formas de lançamento tributário se farão oportunas de apresentação, haja vista que o termo inicial de contagem do prazo decadencial variará em função do tipo de lançamento.

O terceiro e último capítulo tem por escopo o cotejo entre a “supremacia do interesse público” e a previsão de reabertura do prazo decadencial prevista no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Restou por derradeiro na diagramação da pesquisa, exatamente, por seu caráter arrematador.

Neste último capítulo serão analisados minuciosamente todos os termos utilizados na norma contida no dispositivo em referência, bem como as discussões que os cercam – se o lançamento anterior seria um ato nulo ou anulável, se a norma versa sobre uma hipótese de interrupção do prazo ou de um novo prazo a ser concedido, entre outras.

Para a consecução dos objetivos deste tópico utilizar-se-á da teoria civilista das nulidades, aproveitáveis no que couber à matéria administrativo-tributária.

Igualmente se perscrutará, no último tópico deste capítulo final, os efeitos negativos da regra em estudo, especialmente, no que concerne ao grau de incerteza que confere à relação jurídico-tributária, bem como ao benefício que traz aquele que erra, premiando o desacerto, tornando, inclusive, o ambiente fazendário um terreno fértil para desvios de moralidade e desleixos de eficiência administrativa, deixando perceptível a adoção de um benefício pela própria torpeza, algo que o direito deve repugnar.

A par de uma exposição articulada de ideias, de transcrições doutrinárias e da análise textual de cada elemento normativo, buscará ainda o tópico final, além de evidenciar a redução conceitual da expressão “interesse público”, perpetrada pelo dispositivo pesquisado, encontrar uma alternativa normativa que o substitua buscando superar os efeitos negativos de sua aplicação, compatibilizando assim, o interesse organicista-arrecadatório com os ideais de justiça e de segurança jurídica.

Nesse diapasão, a sugestão normativa exposta funciona como uma alternativa redacional inspirada pelo valor segurança jurídica e pelo respeito aos princípios constitucionais que norteiam a atividade público-administrativa, em especial, a moralidade e a eficiência, revelando a hipótese que se cogitou no início da pesquisa, mormente ao real e mais abrangente conceito de interesse público e que deve prevalecer.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: SEGURANÇA JURÍDICA, MORALIDADE, EFICIÊNCIA E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

Embora possa existir relativa divergência doutrinária quanto ao significado jurídico das expressões “valor”, “princípio”, “regra” e “postulado”, se faz importante o estabelecimento de uma segregação conceitual, para fins de identificar o grau de abstração e de importância normativa ou, até mesmo, de hierarquia, contido em cada preceito jurídico.

Os valores éticos, políticos e jurídicos prestigiados em um Estado de Direito se exteriorizam, se manifestam, através das normas constitucionais, que, por sua vez, se positivizam na forma sistemática de princípios e de regras.

Ao reportar à designação de princípios “jurídico-administrativos”, pretende-se enfatizar as normas-princípio incidentes sobre toda atividade jurídico-administrativa, ou seja: princípios constitucionais de índole jus administrativos, expressos ou implícitos no Texto Constitucional.

1.1 VALORES, PRINCÍPIOS, REGRAS E POSTULADOS NORMATIVO-JURÍDICOS

Conforme preconiza Bonavides, a distinção entre regras e princípios, enquanto espécies do gênero “norma”, bem como os demais questionamentos dela decorrentes, formam o alicerce para a sólida compreensão da atual natureza principialista do Direito contemporâneo¹.

A Constituição, neste contexto, se apresenta como um sistema jurídico aberto de regras e princípios constitucionais², e, conforme leciona Sundfeld, “o cientista, para conhecer o sistema jurídico precisará identificar quais os princípios que o ordenam. Sem isso, jamais poderá trabalhar com o direito”³.

¹ Neste sentido, confira-se: BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, , p. 253-254.

² Neste sentido, confira-se: ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Constituição como garantia da democracia: papel dos princípios*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3146, 11 fev. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21059>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

³ Neste sentido, confira-se: ARI, Carlos. *Fundamentos de Direito Público*. São

A palavra “princípio” é utilizada, invariavelmente, em vários ramos do conhecimento humano, como significado de conjunto de proposições que dá estrutura, suporte, aquilo que se pretende estudar.

Conforme Holanda, o vernáculo *principio* vem a expressar o momento ou local que tem origem; causa primária; elemento predominante na Constituição de um corpo orgânico; preceito, regra, lei; base, germe; fonte ou causa. Ainda segundo o professor, a expressão utilizada no plural vem a significar proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento dessa ciência deve estar subordinado⁴.

Farias, em lição consagrada pela doutrina constitucionalista, define que “os princípios são a alma e o fundamento de outras normas”⁵.

A percepção clássica e tradicional – ainda hoje aceita e válida - de *principio* está ligada à ideia de fundamento, suporte ou base, enfim, um pressuposto teórico que orienta, irradia, ordena e confere congruência a todo o arcabouço lógico e teleológico do sistema jurídico, conferindo, assim, racionalidade e integralidade ao ordenamento constitucional, estruturando-o e sustentando-o.

Seguindo a mesma simetria quanto ao pensamento de que os princípios seriam as normas mais fundamentais do sistema, Mello, em consagrada lição administrativista, caracteriza-os como “mandamentos nucleares” ou “disposições fundamentais” de um sistema jurídico⁶.

Na mesma esteira de raciocínio, para Espíndola a ideia de princípio ou sua conceituação – seja qual for a área do saber humano – corresponde à estruturação de um “sistema de ideias, pensamento ou norma por uma ideia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais ideias, pensamentos ou normas derivam, as reconduzem e/ou subordinam”⁷.

Paulo: Malheiros, 1992, p. 137.

⁴ Neste sentido, confira-se: HOLANDA, Aurélio Buarque de. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 1393

⁵ Neste sentido, confira-se: FARIAS, Domenico. Idealità e indeterminatezza dei principi costituzionali, Milano: Giuffrè, 1981, p. 163.

⁶ Neste sentido, confira-se: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 408.

⁷ Neste sentido, confira-se: ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 1. ed. 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 47.

Destacando a plurissignificação da expressão “princípio”, leciona Carrió:

A palavra 'princípio' se usa em contextos jurídicos com sentidos diversos que espejan teles focos de significación e forman uma família compleja unida por intrincados lazos de parentesco. Ello ocorre em relação com as diferentes atividades que têm com o direito. Este é, com a aplicação do mesmo, com a sua crítica, justificação e reforma e gestão de práticas. (Tradução livre, original em Espanhol⁸).

Muito além de meros mecanismos positivistas de integração⁹, supressores de lacunas do ordenamento jurídico e reguladoras de um comportamento ou caso não regulado, os princípios representam – cada vez mais – autênticos parâmetros de aferição de validade e constitucionalidade não só do sistema jurídico, mas também, dos atos do Poder Público em todas as suas dimensões ou funções - sejam atos judiciais ou administrativos - o que lhes confere uma “multifuncionalidade”.

Canotilho ao responder sua própria indagação acerca de qual seria a função dos princípios, se eles teriam uma função retórica ou argumentativa ou se seriam normas de conduta, afirma que “os princípios são multifuncionais”, podendo desempenhar função argumentativa, permitindo – por exemplo - denotar a *ratio legis* de uma disposição, como poderiam revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, permitindo aos juristas o desenvolvimento, a integração e complementação do direito¹⁰.

⁸ Segue o original *in verbis*: La palabra ‘principio’ se usa em contextos jurídicos com sentidos diversos que espejan teles focos de significación y forman una familia compleja unida por intrincados lazos de parentesco. Ello ocorre en relación com las distintas actividades que tienen que ver com el derecho. Esto es, com la exposiciones del mismo, com su crítica, justificación y reforma y com su manejo práctico (CARRIÓ R Genaro. Principios Jurídicos y Positivismo Jurídico. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970, p. 34).

⁹ Art. 4º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942 (“Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro”) e art. 106, II e III, da Lei 5.172, de 25.10.1966 (“Código Tributário Nacional”).

¹⁰ Neste sentido, confirma-se: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 48.

Na mesma esteira de raciocínio do constitucionalista português, Bonavides afirma que os princípios cumprem três funções relevantes na ordem jurídica: fundamentadora, interpretativa e supletiva¹¹.

Segundo o autor, a função fundamentadora se caracterizaria pela eficácia derogatória e diretiva que os princípios ostentam, perdendo a validade e/ou vigência as normas que se contraponham aos núcleos de irradiação normativa neles assentados.

A função interpretativa se manifesta, conforme o autor, no papel de orientar as soluções jurídicas a serem processadas diante dos casos submetidos à apreciação do intérprete e aplicador da norma. Seriam vetores de sentido jurídico às demais normas, em face dos fatos e dos atos que exijam compreensão normativa.

A função supletiva corresponderia ao seu papel integrador no direito, ante à ausência de norma específica para solucionar uma determinada questão, suplementando os vazios da ordem jurídica.

Em um Estado Democrático, não é possível efetivar a Democracia separada da realização dos princípios constitucionais, já que aquela não existiria ao arripio da Constituição e de sua principiologia, cabendo ao Poder Público a promoção da justiça, da segurança e do bem-estar social.

Por conta de sua dimensão axiológica devido ao conteúdo ético que adotam os princípios, tem-se que se os valores éticos, políticos e jurídicos ponderados pelos princípios constitucionais não obtiverem força normativa, a democracia não sairá de seu aspecto meramente formal. Desrespeitar a Constituição é desrespeitar a Democracia¹².

No sistema jurídico brasileiro, a Constituição está no ápice da pirâmide normativa e representa o fundamento de validade de todas as demais normas da ordem jurídica. Nenhuma normatização posterior lhe poderá contrapor.

Conforme classificação tradicional, *norma* é considerada gênero do qual são espécies as *regras* e os *princípios*, os quais se distinguem entre si pelo grau de abstração e de densidade normativa. Os princípios,

¹¹ Neste sentido, confira-se: BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 254-255.

¹² Neste sentido, confira-se: ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Constituição como garantia da democracia: papel dos princípios. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3146, 11 fev. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21059>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

de acordo com a teoria jurídica contemporânea, são considerados normas jurídicas de impositividade e vinculação. Uma vez constantes em um dado sistema constitucional, quer implícita ou explicitamente, os princípios se tornam fundamento de todo o sistema jurídico.

Consoante a doutrina constitucionalista de Canotilho, “na doutrina jurídica moderna o conjunto de normas jurídicas (regras + princípios) constitutivas de uma sociedade organizada é concebido como um *sistema de normas juridicamente vinculantes* (sistema jurídico)”¹³. O jurista português concebe o direito como um sistema dinâmico de normas, de diferentes graus de concretização, diferentes tipos e características.

Dworkin sustenta que ao lado das regras jurídicas temos também os princípios, os quais, ao contrário daquelas, possuem não apenas dimensão de validade, mas também, de peso. Assim, para o jurista norte-americano, as regras ou valem (aplicáveis) ou não valem, sendo estas últimas inaplicáveis em sua inteireza¹⁴. No caso dos princípios, tal indagação não faria sentido, pois a questão seria de se indagar o peso, sua prevalência e não sua validade, em caso de eventual conflito (teria ou não peso suficiente para ser decisivo naquele caso concreto).

Alexy segue a mesma linha de raciocínio teórico de Dworkin, acrescentando, ao pensamento do jusfilósofo norte-americano que, entre os critérios distintivos entre regras e princípios, situa-se o da otimização, próprio dos princípios e inexistente nas regras:

O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são regras que ordenam que se faça o máximo possível, dentro das possibilidades legais e reais existentes. Portanto, os princípios são os mandatos de otimização, que se caracterizam pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida da sua realização depende não apenas das possibilidades reais, mas também das possibilidades legais. O alcance das possibilidades

¹³ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 48.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1977.

legais é determinado por princípios e regras opostas.

As regras, no entanto, são normas que só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra for válida, faça o que ela exige, nem mais nem menos. Portanto, as regras contêm determinações no campo de fato e legalmente possíveis. Isso significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa em vez de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio (Tradução livre, original em Espanhol¹⁵).

Conforme o pensamento de Alexy, acima reproduzido, princípios são espécies de normas que preconizam algo que deve ser realizado (objetivo ou valor) na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes, daí a ideia de otimização própria dos princípios. No entanto, para o jurista alemão, a realização completa de um determinado princípio normalmente é obstaculizada por outro princípio (colisão entre princípios), cuja fórmula para se chegar a um resultado ótimo demanda necessariamente sopesamento entre os princípios colidentes, de acordo com as variáveis do caso concreto.

Grau, seguindo a mesma corrente teórica acima, explica que a generalidade de uma regra não deve ser entendida da mesma forma da

¹⁵ Segue original, *in verbis*: “El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que está caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas, son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio” (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002).

generalidade de um princípio. A regra para o autor é geral por ser editada para um número indeterminados de atos ou fatos, mas ao mesmo tempo é especial por ensejar aplicação a uma situação jurídica determinada; enquanto que o princípio é geral por comportar uma série indefinida de aplicações. Os princípios seriam preceitos de regulação abstrata e geral que asseguram a força normativa de uma Constituição¹⁶.

Ainda segundo Grau, outro critério distinguiria as regras dos princípios jurídicos: a dimensão de seu peso ou importância, pois quando se entrecruzam vários princípios, a escolha do princípio levará em conta o peso ou importância relativa de cada um deles (ponderação).

As regras, por sua vez, não possuem tal dimensão para o autor: não existe regra de maior ou menor importância comparadas entre si, pois em havendo conflito uma delas não será válida. É insustentável a validade simultânea de regras contraditórias.

O sistema jurídico positivo é fundamentado pelos princípios, normatizados e consolidados, situados no ápice da pirâmide normativa. A natureza informativa e ordenadora dos princípios fundamentais, que se complementam e se conjugam entre si, se manifesta por todo o sistema jurídico de um Estado, pondo em destaque o caráter fundamental da Constituição de onde se arrima toda a construção jurídico-normativa da sociedade estatal, especialmente no âmbito de um Estado Democrático de Direito.

Assim, para Grau, a colisão entre princípios se resolve pela dimensão do peso, e o conflito entre as regras, pela dimensão da validade¹⁷.

Portanto, a convivência entre os princípios pode ser de constante conflito e entre as regras será antinômica. Os princípios coexistem e as regras antinômicas se excluem. Tal afirmação se justifica pelo caráter de norma jurídica impositiva de uma otimização própria dos princípios, em contraste ao caráter das regras enquanto normas que prescrevem uma exigência de ação ou omissão.

¹⁶ Neste sentido, confira-se: GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, (Interpretação e Crítica). São Paulo: RT, 1990, p. 112:.

¹⁷ Neste sentido, confira-se: GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, (Interpretação e Crítica). São Paulo: RT, 1990, p. 112:.

Em harmonia com tal pensamento é a doutrina de Espíndola que destaca as diferenças qualitativas entre as normas-princípios e as normas-regras traduzidas nos seguintes aspectos¹⁸:

- Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de otimização. Constituem assim, exigências de otimização, permitindo o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, diferentemente das regras, à lógica do ‘tudo ou nada’), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes no caso concreto;

- Em eventual conflito de princípios, estes podem ser objeto de ponderação, harmonização, pois contêm apenas exigências que, em primeira linha devem ser realizadas. As regras contêm fixações normativas definitivas, sendo inconcebível validade simultânea de regras contraditórias ou antinômicas; e,

- Os princípios sustentam problemas de validade e peso (ponderação) e as regras colocam apenas questões de validade (se não forem corretas devem ser alteradas).

Neste sentido, Reale aponta para uma função ordenadora dos princípios, conceituando-os como enunciados normativos de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, seja para a aplicação e interpretação, seja para a própria elaboração da norma (“regra”)¹⁹.

O pensamento acima é reforçado pela lição doutrinária de Lobato, acerca da tríade normativa - “valores”, “princípios” e “regas” – e seu relevante papel em um Estado Democrático de Direito:

[...] em um ambiente de Estado, de Democracia e de Direito, com os três elementos conjugados, a sociedade dita os valores (máximo grau de abstração) a serem implementados no sistema pelos princípios (fluídos para que acompanhem a evolução de tais valores) e tais princípios que ajudaram na leitura das regras e de todo o Ordenamento Jurídico²⁰.

¹⁸ Neste sentido, confira-se: ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 1. ed. 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 47.

¹⁹ Neste sentido, confira-se: REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 300.

²⁰ LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito: A correta forma*

Os princípios se exteriorizam pela Constituição ou pela lei e, na visão de Torres estão “a meio passo” entre os valores e as regras na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. Assumem os princípios constitucionais importante papel normativo e estruturante.

O autor carioca separa conceitualmente “valor”, “princípio”, “subprincípio” e “regra”, seguindo esta ordem decrescente de grau de abstração, revelando a importância para a perfeita compreensão do que ora se expõe:

Os valores jurídicos são ideias inteiramente abstratas, supraconstitucionais, que informam todo o ordenamento jurídico e que jamais se traduzem em linguagem normativa. A justiça e a segurança ou paz jurídica são ideias básicas do Direito. De nada adiantaria a Constituição proclamar que a República Federativa do Brasil é justa e segura, eis que tais valores só se concretizam pelos princípios, subprincípios e regras que se afirmam na prática constitucional.

Os princípios representam primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretude normativa e ganham expressão escrita.

Mas os princípios ainda comportam elevado grau de abstração e de indeterminação. Alguns se subordinam à ideia de justiça (capacidade contributiva, economicidade etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, consequência da dimensão de peso que possuem.

[...]

A regra jurídica – ou norma de direito – como preferem outros – ocupa lugar seguinte no processo de concretização do direito financeiro,

de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária. v. 33, jul/ago. 2012. Bimestral, p. 19-53.

subordinando sucessivamente ao subprincípio, ao princípio e ao valor. Tem grau maior de concretude de pouca abstração e é atributiva de direitos e deveres²¹.

Assim sendo, são apontados como *valores*, na visão do autor que ora se corrobora: Justiça, Equidade, Segurança Jurídica e Legitimidade. A Constituição traz consigo tais valores, sendo composta por normas-princípio e normas-regra com diferentes graus de concretização e de densidade semântica.

Quanto aos denominados “postulados”, convenientes se mostram as lições de Ávila, diferenciando-os dos princípios e das regras:

[...] Como os postulados situam-se em um nível diverso, defini-los como princípios ou como regras contribuiria mais para confundir do que para esclarecer. Além disso, o funcionamento dos postulados difere muito dos princípios e das regras. Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um Estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados²².

Para Ávila, a proporcionalidade é uma exigência do ordenamento, intrínseca à sua estrutura e que é decorrente do próprio reconhecimento da positividade das normas dotadas da estrutura de mandamento de

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p.89-90.

²² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 89.

otimização. Seria, para ele, uma “metanorma” ou “norma de sobredireito”, que ele prefere dar o nome de “postulado”, diferenciando das regras e dos princípios²³.

Postulados como a “proporcionalidade” e a “razoabilidade” são utilizados em havendo aparente conflito entre princípios, direitos ou garantias fundamentais, diante de uma situação concreta. Estruturam e ordenam o *juízo de ponderação* a ser exercido diante de princípios colidentes, em um caso concreto que enseje solução.

A ponderação pode vir a ser conceituada, conforme as lições de Ávila, como o método estruturado com a inserção de critérios que objetivam atribuir pesos a elementos que se entrelaçam²⁴.

Regras são aplicadas. São categorias de normas que, consoante Canotilho, verificados determinados pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo. Havendo conflito entre elas, certamente uma deverá ser afastada - seja pelo critério temporal, hierárquico ou da especialidade²⁵.

Por seu turno, no caso de princípios aparentemente conflitantes, os postulados funcionariam como vetores para seleção de qual(is) seria(m) aplicável(is) a um caso concreto. Um cedendo espaço para outro no plano dos fatos, não havendo que se falar em afastamento por completo de um deles – apenas cessão de espaço (aplicação) diante de um caso concreto.

Para Canotilho, partindo-se da premissa de que os princípios são normas jurídicas compatíveis com vários níveis de concretização, impositivas de uma otimização, conforme as condições fáticas e jurídicas de realização constitucional, cabe o “balanceamento de valores e interesses”, consoante o peso e a ponderação práticas dos princípios aparentemente antinômicos ou incompatíveis (“ponderação prática de bens” ou “concordância prática”)²⁶.

Daí o autor luso destacar uma diferença crucial entre os princípios e as regras: os primeiros não obedecem à “lógica do tudo ou nada”, típica das regras, fator este que permite a sua harmonização ou ponderação. O peso dos princípios e as circunstâncias concretas

²³ Ibidem, p. 89.

²⁴ Ibidem, p. 94.

²⁵ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 544.

²⁶ Neste sentido, confira-se: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 173-174.

confluem para ditar a forma de harmonização dos princípios aparentemente conflitantes.

O pensamento de Canotilho encontra base na doutrina de Dworkin, para quem:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão²⁷.

Portanto, o pensamento clássico doutrinário que apregoa a possível “relativização” de um princípio parte do pressuposto de que este não se trata de espécie normativa que prescreve – diretamente – uma determinada conduta a ser observada, mas somente preconiza o fomento de um determinado objetivo ou a realização de um determinado *valor* de índole constitucional. Tal lógica (“sopesamento” ou “relativização”), por óbvio, não é aplicável às regras, enquanto espécies normativas cuja estrutura é diversa da dos princípios.

O exame da proporcionalidade (*stricto sensu*) exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais, representada naquela equação tradicional do *Custo x Benefício*, passando assim, pelo questionamento analítico se as vantagens causadas pela promoção daquele fim são proporcionais às desvantagens decorrentes do meio adotado: se a promoção deste fim (“valia”) compensa a restrição perpetrada (“desvalia”) considerada em sua dimensão.

Além do juízo de ponderação, o postulado da proporcionalidade exige análise da *adequação* e da *necessidade* da medida ou do princípio utilizáveis ao caso concreto cuja solução se requer.

²⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Néelson Boeira. São Paulo: Martins Fortes, 2002, p. 39

Ávila explica que a “adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a incorporação gradual do fim”²⁸.

Acerca da necessidade da medida a ser adotada, o autor destaca que seu exame “envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados”.

Heck, ao discorrer sobre o papel dos princípios na Jurisdição Constitucional Federal alemã, esclarece que o “preceito da proporcionalidade” está enraizado no “princípio do Estado de Direito”, sendo deste derivado. Esclarece ainda que o “preceito da proibição de excesso” é conjugado com o “preceito da proporcionalidade”, em consonância com a situação concreta²⁹.

Em linhas gerais, conforme acima, o postulado da proporcionalidade (sentido amplo) compreende a análise, nesta ordem: (1) da adequação; (2) da necessidade; e, (3) da ponderação entre as desvantagens e a vantagem ou finalidade perseguida (custo x benefício).

Tais conceitos e abordagens, repita-se, são imprescindíveis para o estudo que ora se empreende, pois o valor constitucional da segurança jurídica, bem como os demais princípios de índole administrativo-constitucional muitas vezes entram em conflito quando se for – no caso concreto – apurar o interesse público que está em jogo.

Essa objetividade dos princípios constitucionais ora retratada interliga-se à ideia de segurança e de certeza jurídicas, autênticas garantias da pessoa humana, as quais devem ser asseguradas no direito posto.

Adiante-se que a busca e o respeito por todos esses valores, princípios e subprincípios jurídico-constitucionais perfazem, também, o núcleo do que se deve compreender como de “interesse público”.

²⁸ Neste sentido, confira-se: ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 16.

²⁹ Neste sentido, confira-se: HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais (Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã)*. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 175-176.

Logo, a supremacia constitucional e o caráter vinculante dos direitos fundamentais são dois traços característicos do Estado Constitucional de Direito pautado pela força vinculante dos princípios.

1.2 A SEGURANÇA JURÍDICA ENQUANTO VALOR CONSTITUCIONAL INERENTE A UM ESTADO DE DIREITO

Embora seja um conceito bastante controverso se tomadas suas teórica-históricas, especialmente as de natureza filosóficas e sócio-políticas, o Estado vem aqui a ser designado no sentido de sociedade politicamente organizada e de duração permanente. A qualificação “de Direito” guarda relação com sua forma de atuar, sua constituição, entre outras características institucionais peculiares, que se dá mediante a observância de regras, princípios e valores postos – explícita ou implicitamente – no ordenamento.

Para Bonavides, o Estado representa a “corporação de um povo, assentada em um determinado território e dotada de um poder originário de mando”³⁰.

A par de tais definições, não se discute que o Estado de Direito se apresenta como o ente garantidor da segurança jurídica, dos direitos fundamentais e da própria supremacia constitucional. Após o seu advento, a lei veio a substituir a vontade do Soberano, estando submetidos a ela tanto o próprio Estado, seus representantes, como os cidadãos.

Bobbio assim contextualiza o Estado de Direito, face aos demais modelos de exteriorização do poder:

É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos³¹.

³⁰ BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 57-58.

³¹ BOBBIO, Noberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de

Stein discorre acerca da importância da segurança jurídica para o Estado de Direito:

O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. [...] Portanto, a ação estatal deve estar sujeita a determinadas regras. Somente assim, o particular pode adequar sua conduta dentro do Estado, de modo a prever as intervenções ou atenuá-las. [...] A segurança jurídica como tal é um princípio constitucional não escrito, derivado do princípio do Estado de Direito. Já que a segurança jurídica deve tornar previsível a atuação estatal para o particular, essa atuação deve estar sujeitas a regras fixas. A limitação do poder do Estado por essas regras, isso é, por essas leis, cuja observância é vigiada pela justiça, é o conteúdo especial do princípio do Estado de Direito³².

Oliveira arremata que “O Estado não tem essência”, mas, no entanto, deve ter alguns objetivos, como o de “garantir a segurança sua e de todos para permitir que as potencialidades se manifestem”³³. Seria daí que surge a noção imediata do denominado Estado (democrático) de Direito.

A previsibilidade das ações estatais e a boa-fé objetiva para com os administrados, transmitindo-os certeza, estabilidade, previsibilidade e justiça, representam os objetivos a serem buscados pelo Estado de Direito, pautado pelo “império das leis”.

Ávila, ao associar segurança jurídica ao princípio da proteção à legítima confiança do contribuinte afirma que: “o dever de buscar um

Janeiro: Elsevier, 2004, p. 31.

³² STEIN, Torsten. *A segurança jurídica na ordem legal da República Federal da Alemanha*. Cadernos Adenauer n. 3: Acesso à justiça e cidadania. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, maio 2000, p. 93-117.

³³ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional-Comentários, Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 74

ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público³⁴. Dever de pautar os procedimentos administrativo-tributários na legítima expectativa inerente aos atos da Administração Pública como um todo.

Os elementos universalmente válidos da ideia de direito são só a justiça e a segurança³⁵, conforme resume Radbruch, cabendo ao Direito essencialmente prestar-se como instrumento para preservar a justiça e a segurança, de onde se conclui que “sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito”³⁶, conforme observado por Machado.

Justiça e Segurança são valores caros – associáveis e, portanto, não excludentes entre si - os quais cabe ao Estado preservá-los por representarem verdadeiros pilares do Direito e da sociedade como um todo.

“A vida e o espírito postulam um Direito *justo*, mas pedem, também, e antes de tudo, segurança e, portanto, um Direito certo, ainda que menos justo”³⁷. Com estas palavras Machado destaca a importância da segurança jurídica como um “valor a ser preservado pelo Direito”.

Derzi, ao lembrar dos ensinamentos de Luhmann, ensina acerca da importância do fechamento operacional do Direito - na visão sistêmica - essencial para garantir segurança jurídica, vital em um Estado de Direito: “importa dizer ser essencial que o sistema jurídico se torne autopoietico, autorreferencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas [...]”³⁸.

Neste sentido, Lobato corrobora com o pensamento acima ao referir que as regras postas pelo sistema jurídico se prestam a conferir

³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 308.

³⁵ RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 5. ed. Trad. Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado, 1974, p. 162.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Segurança Jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, v. 9. n. 50. Jul/Ago, 2006. ISSN 1519-1850. Bimestral, p. 6-7.

³⁷ *Ibidem*, p. 6.

³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 48.

estabilidade (segurança jurídica), preenchendo as expectativas criadas, senão estará fadado ao insucesso e se misturará com aos demais sistemas sociais, não mais servindo como pacificador do comportamento humano³⁹.

Estado de Direito, neste diapasão, não é apenas o Estado das leis, pois administrar conforme a lei é, sobretudo, administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça⁴⁰, conforme lembra Derzi.

Sob o ponto de vista normativo, segurança jurídica não significa apenas positivação de normas, dizendo respeito – principalmente – à qualidade desta positivação e das normas em si mesmas consideradas (positivação de certos valores), que tenham aptidão para gerar estabilidade, confiabilidade, mensurabilidade e previsibilidade nas relações que delas decorrerem.

Luhmann, por sua vez, ensina acerca do papel da confiança em reduzir a complexidade e a incerteza do futuro de modo a igualá-lo ao presente (antecipação do futuro pelo resgate do passado), pois a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo ao valor presente:

A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há confiança há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento no número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua

³⁹ Neste sentido, confira-se: LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito: A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária. v. 33, jul/ago. 2012. Bimestral, p. 19-53.

⁴⁰ Neste sentido, confira-se: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 377.

estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade.

[...]

Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades.⁴¹

Campos, ao responder suas próprias indagações sobre a existência ou não de uma “ordem no Direito Fiscal português” e sobre a possibilidade das leis fiscais lusitanas serem compreendidas como um “sistema orientado por princípios de justiça” e organizadas por níveis de generalidade ou imperatividade, harmônicas e não contraditórias, analisa criticamente:

Basta contemplar as constantes alterações a que estão sujeitas as leis fiscais, mesmo as mais recentes e as de presumida maior valia técnica, para se pôr imediatamente em dúvida qualquer sentido de ordem, e se começar a suspeitar que as normas tributárias nada mais são de que um ‘agregado’ informe, unidas só pela vontade ‘imperiosa’ do legislador. Agregados por força de múltiplos interesses mais receitas – os fins justificando os meios.

Tudo em prejuízo do interesse público, do governo do povo, pelo povo, e para o povo, que está na base da democracia. E o povo, presumido autor das normas tributárias através dos seus representantes no parlamento, deixa de reconhecer os seus interesses nessas normas que surgem cada vez mais como um sorvedoiro insaciável de bens

⁴².

Em termos normativos, além da prescrição genérica contida no art. 5.º, XXXVI, CF/1988 (“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”) a título de garantia fundamental

⁴¹ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amada Flores. Santiago: Anthropos – Universidade Ibero Americana, 1996, p. 14-103.

⁴² CAMPOS, Diego Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 9.

do indivíduo, na seara tributária o valor “segurança jurídica” foi muito prestigiado nos primeiros incisos do art. 150 da Carta Constitucional de 1988, a saber: o inciso I o qual estabelece a reserva da lei para instituir ou aumentar impostos, embora o mandamento comporte algumas exceções expressamente previstas no próprio Texto Constitucional e de interpretação literal; e, entre outros dispositivos, o inciso III, que reforça a segurança jurídica mínima trazida pelo princípio da legalidade, acrescentando a proibição de que aludida lei venha a retroagir ou a *surtir efeitos* no mesmo exercício fiscal em que tenha sido criada, respeitado o interstício mínimo de 90 dias entre a data de sua publicação e sua eficácia.

Por sua vez, o papel reservado à lei complementar prescrito no art. 146 da CF/1988, especialmente quanto ao estabelecimento de normas gerais tributárias de observância obrigatória por todos os entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), representa outro fator importante de uniformização (mínima) da legislação tributária em alguns pontos que possam ser polêmicos e que revela apreço à segurança jurídica, na medida em que caberá ao legislador complementar nacional definir aspectos do exercício da competência tributária, os quais se deixasse esta tarefa “livre”, ao alvedrio de cada ente político-tributante, certamente ensejaria os mais variados embates entre estes, bem como um pernicioso ambiente de incerteza jurídica, indo de encontro ao ideal de pacificação social, fundamento maior da ordem jurídica.

Positivadas no Código Tributário Nacional (Lei Federal n.º 5.172, de 25.10.1966)⁴³, recepcionado (art. 34, §5º, ADCT/1988) com “status” de lei complementar por tratar de vários dos assuntos previstos no retro citado art. 146/CF, tem-se as seguintes disposições gerais, entre outras, que revelam apreço à segurança jurídica: o conceito jurídico de tributo, logo no início do CTN (art. 3º, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966), destacando o princípio da legalidade (art. 97, CTN), bem como a natureza “plenamente vinculada” da atividade administrativa inerente à constituição do crédito tributário; o respeito aos tratados e às convenções internacionais tributárias (art. 98/CTN); o papel apenas

⁴³ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso em: 10/08/2017

regulamentar dos decretos (art. 99/CTN); a impossibilidade de aplicação de encargos aos contribuintes que se comportem de acordo com as normas complementares (parágrafo único do art. 100/CTN); as regras especiais de vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária (arts. 101 e 112/CTN); determinação acerca da legislação aplicável ao lançamento (arts. 143 e 144/CTN); a relativa imutabilidade do lançamento (art. 145/CTN); a proteção do sujeito passivo face a alterações no critério jurídico adotado no lançamento tributário (art. 146/CTN); a “proteção” às isenções “condicionadas” e concedidas “por período certo de tempo” (art. 178/CTN) dos efeitos de uma lei que as tenha revogado ou modificado; e, o mandamento de consolidação anual da legislação tributária de cada ente tributante (art. 212/CTN).

Neste contexto, em matéria de prestígio à segurança jurídica, merecem destaque as normas gerais atinentes à decadência e à prescrição tributárias, quer digam respeito aos efeitos favoráveis à Fazenda Pública, quer aos desfavoráveis (art. 150, §4º, arts. 168, 169, 173 e 174).

Como corolário do valor constitucional “Segurança Jurídica”, apresenta-se o princípio da Proteção da Confiança e boa-fé objetiva no Direito Tributário, tratado como “proposição jurídica, com significado de regra de conduta”⁴⁴, conforme definição de Couto e Silva.

Associado diretamente a valores éticos em seu conceito nuclear, o autor afirma ainda que:

A boa-fé possui múltiplas significações dentro do Direito. Refere-se, por vezes, a um estado subjetivo decorrente do conhecimento de certas circunstâncias, em outras, diz respeito à aquisição de determinados direitos, como o de perceber frutos. Seria fastidioso enunciar as diferentes formas de operar desse princípio nos diversos setores do Direito. Com relação ao das obrigações, manifesta-se como máxima objetiva que determina o aumento de deveres, além daqueles que a convenção explicitamente constitui. Endereça-se a todos os partícipes do vínculo e pode, inclusive, criar deveres para o

⁴⁴ COUTO e SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 30.

credor, o qual, tradicionalmente, era apenas considerado titular de direitos⁴⁵.

Embora seja um princípio norteador das relações jurídicas de direito privado (marcadas pela predominância da liberdade contratual), pelo fato de o Direito Tributário ser um ramo jurídico eminentemente obrigacional (obrigação de dar dinheiro ao Estado, a título de tributo, essencialmente), verifica-se sua aplicação enquanto limitador do poder tributante, influenciando, também, no modo de agir do contribuinte.

No âmbito do Direito Público, a Lei n.º 9.784, de 29.09.1999, em seu art. 2º, parágrafo único, IV e no art. 4º, II, estabeleceu – respectivamente – que os processos administrativos federais deverão ser conduzidos segundo, entre outros critérios, o da *boa-fé*, bem como que são deveres do administrado, perante a Administração Pública, proceder com lealdade, urbanidade e *boa-fé*.

A *boa-fé* é princípio norteador de conduta bilateral – exigível de ambas as partes; mas, pelo fato da notória hipossuficiência técnico-jurídica do polo passivo (contribuinte ou responsável) de uma relação jurídico-tributária, tal mandamento ético tem maiores influxos no modo de agir do sujeito ativo.

A doutrina civilista de Martins-Costa, destaca três funções atribuídas ao mandamento da *boa-fé* objetiva: ser cânone hermenêutico-integrativo do contrato, a de norma de criação de deveres jurídicos e a de norma de limitação de direitos subjetivos⁴⁶.

Como o Direito Tributário não se debruça sobre relações contratuais, oportuno se faz adaptar as lições civilistas para o ambiente do Direito Público, o que aponta para a ideia de que a interpretação da *legislação tributária* (em vez dos contratos) deverá se dar sempre em conformidade com os preceitos de honestidade e lealdade, evitando-se – assim – interpretações sempre em favor da Fazenda Pública com base na supremacia de seu interesse.

No que concerne à função criativa de deveres jurídicos Martins-Costa entende que estes “são ditos, geralmente ‘deveres de cooperação e

⁴⁵ *Ibidem*, p. 16.

⁴⁶ Neste sentido, confira-se: MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 427-428.

de proteção dos recíprocos interesses’, e se dirigem a ambos os participantes do vínculo obrigacional, credor e devedor⁴⁷.

Seriam, no âmbito tributário e sem a intenção de estabelecer um rol taxativo, deveres (não necessariamente exclusivo de uma das partes) como o de informar, de exhibir documentos, de prestar contas, de colaboração/cooperação, de proteção e cuidado com a pessoa e com o patrimônio da outra parte, inclusive o dever de omissão (não dificultar os trabalhos da fiscalização) e de sigilo (art. 198, *caput*, CTN).

A terceira função apontada pela doutrina em referência seria a limitadora do exercício de direitos subjetivos, fazendo com que uma parte não abuse do direito que tem, não aja, assim, de forma excessiva ou desproporcional em sentido estrito.

Sobre o dever de o Estado não agir de forma excessiva, ferindo direitos subjetivos de particulares, supostamente alicerçado em uma proclamada supremacia, segue a observação de Martins-Costa:

O Direito Administrativo e o Direito Tributário constituem campos férteis de aplicação do *venire contra factum proprium* [e, portanto, da boa-fé], uma vez que a Administração, valendo-se (por vezes de forma inadmissível) de sua posição de superioridade e da presunção de legalidade dos atos administrativos, fere direitos subjetivos dos particulares ou atropela as legítimas expectativas dos particulares que confiaram, justamente, naquela presunção de legalidade, daí a necessidade, também nessa seara, da proteção à boa-fé⁴⁸.

Ao se reportar sobre as funções *negativa* e *positiva* na dimensão determinante dos princípios, Canotilho afirma que, através de sua função negativa – em termos finalísticos – os princípios estabelecem uma proibição de conduta e, pela positiva, impõe-se determinada comissão de comportamento⁴⁹.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 438-439.

⁴⁸ MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 143-170.

⁴⁹ Neste sentido, confira-se: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992, p. 178.

Com o intuito de ilustrar a sua assertiva, o jurista lusitano cita o princípio da *impessoalidade* consignado no art. 37, *caput*, da Constituição Brasileira, que estabelece – em sua vertente negativa - a vedação ao tratamento arbitrário e desigual aos cidadãos por parte dos agentes administrativos, mas ao mesmo tempo – em sua vertente positiva – impõe a igualdade de tratamento dos direitos e interesses dos cidadãos através de um critério uniforme de ponderação dos interesses públicos.

Nas relações de Direito Público, o princípio da impessoalidade guarda estreitíssima relação com o princípio da moralidade o qual impõe o dever de lealdade da Administração Pública para com seus administrados. Assim, Ávila sustenta que do princípio da moralidade – enquanto princípio geral da administração pública (art. 37, *caput*, CF/1988) – decorre o princípio da boa-fé e da proteção da confiança, por limitar a atividade administrativa em vários aspectos, estabelecendo um dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade da atuação do Poder Público.

Quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e da boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas, limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa⁵⁰.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 310-311.

Na mesma simetria de pensamento doutrinário, Giacomuzzi faz apontamentos sobre a boa-fé administrativa e seus deveres correlatos extraídos do princípio constitucional da moralidade:

Da moralidade inculpada no art. 37 da Constituição Federal de 1988 se deve – não só, mas sobretudo – extrair deveres objetivos de conduta administrativa a serem seguidos, proibindo-se a contradição de informações, a indolência, a leviandade de propósitos. Com o perigoso risco das simplificações, mas com o cuidado do alerta, posso dizer que a moralidade administrativa do art. 37 da Constituição Federal de 1988 obriga a um dever de transparência e lealdade por parte da Administração Pública⁵¹.

O Estado, neste diapasão, “tem o dever de agir conforme a boa-fé e a moralidade para fazer-se confiável”⁵², conforme Giacomuzzi. Tal regra de conduta também é de interesse público, adiante-se, por estar contida dentro do núcleo conceitual de segurança, certeza na relação de Direito Público estabelecida entre os particulares e o Estado.

No âmbito do Direito Tributário, o respeito não só aos princípios constitucionais gerais que regem a atividade administrativa, mas também, aos princípios que limitam o exercício das competências tributárias (legalidade, anterioridades, irretroatividade, vedação ao efeito confiscatório, liberdade de tráfego, isonomia, solidariedade etc.) traduzem boa-fé objetiva e proteção à legítima expectativa que o contribuinte depositou no Estado Fiscal, por conta de uma conduta ou comportamento esperado.

Neste ponto, oportunas se mostram as lições de Sarlet:

No que diz com a importância do princípio (fundamental) da proteção da confiança, diretamente deduzido do princípio do Estado de Direito, este – de acordo com o entendimento majoritário na doutrina alemã – apenas alcança significado autônomo para a problemática da

⁵¹ GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública*: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa. São Paulo: 2002, p. 270.

⁵² *Ibidem*, p. 427.

proteção das posições jurídicas sociais, na medida em que estas não se encontram abrangidas pelo âmbito de proteção da garantia da propriedade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamentação para a limitação de leis retroativas que agridem situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a ideia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual. Com base no princípio da proteção da confiança, eventual interpretação restritiva no âmbito de posições jurídicas sociais, exige uma ponderação entre a agressão (dano) provocada pela lei restritiva à confiança individual e a importância do objetivo almejado pelo legislador para o bem da coletividade⁵³.

A segurança jurídica, conforme abordagem a ser feita no próximo subitem, associada aos demais valores jurídicos igualdade, isonomia e justiça, bem como aos princípios que norteiam não só a tributação no Brasil, mas também a atividade público-administrativa como um todo, fazem parte do arcabouço axiológico do interesse público, na qualidade de supremo.

É supremo, por assim dizer, o interesse público que se associar a todos estes valores e princípios vetoriais do modo de agir da administração pública, especialmente, a Administração Tributária, em que pese a necessidade vital de angariar recursos visando a sustentação econômico-financeira do Estado.

1.3 MORALIDADE, EFICIÊNCIA E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

⁵³ SARLET, Ingo. *O estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade*, apud DERZI. Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 385.

Com a ideia de que o Estado, especialmente o Constitucional de Direito, tem como pressuposto o bem comum, a moralidade surge como princípio norteador de toda atividade da Administração Pública, dentro de uma concepção de honestidade, lealdade, boa-fé e retidão necessárias à consecução de justiça.

De acordo com os ensinamentos de Rocha, ante a dificuldade de controle da administração apenas pelo critério da legalidade, no Estado Social de Direito, surgiu a necessidade de inserção, no ordenamento jurídico, de conteúdos éticos positivados⁵⁴.

E, conforme enceta Dimoulis, a moral desempenha um papel fundamental na definição e na interpretação do direito⁵⁵.

1.3.1 Considerações sobre a moralidade administrativa

Enunciada pela primeira vez no início do séc. XX, pelo jurista francês Maurice Hauriou, a moralidade administrativa diverge da moral comum não só pela distinção ética entre o “bem” e o “mal”, mas também, pela ideia de *boa administração* no exercício de uma função pública conforme a consciência moral e os valores comuns de uma coletividade.

Meirelles, ao citar Hauriou, esclarece que a moral comum é imposta ao homem para sua conduta externa; enquanto que a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, em atendimento ao interesse público⁵⁶.

A moralidade, como pressuposto de validade do ato administrativo, imposta ao agente público para sua conduta interna, consoante as exigências da instituição a que serve e visando sempre o bem comum, está intimamente ligada ao conceito de “bom

⁵⁴ Neste sentido, confira-se: RCOHA, Carmem Lúcia Antunes; *Os princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 190.

⁵⁵ Neste sentido, confira-se: DIMOULIS, Dimitri. *Neoconstitucionalismo e moralismo jurídico*. In Sarmento, Daniel (coord.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 224-224.

⁵⁶ Neste sentido, confira-se: MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 90.

administrador”⁵⁷, conforme esclarece Meireles, baseando-se na obra de Hauriou.

A moralidade administrativa exige do administrador não apenas o respeito à lei, mas também o respeito aos interesses da sociedade, da coletividade, os quais caberá ao agente público sua defesa por serem estes a verdadeira finalidade do Estado Democrático de Direito.

Corresponde à ideia de moral social, conforme ensina Di Pietro: “[...] consiste nas ideias predominantes na sociedade sobre a qualidade moral de comportamento, de costumes, que a sociedade dirige a seus membros em cada momento com referência ao bem social”⁵⁸.

Assim sendo, a moral administrativa, ao transcender o campo da legalidade, se vincula implicitamente à moral social refletindo os valores existentes em uma dada sociedade, suas expectativas, suas exigências comportamentais (modelos de valor ou princípios).

A moralidade administrativa no Brasil foi elevada à categoria de princípio constitucional expresso no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e que, no conceito de Maurice Hauriou, em sua obra clássica *Précis de droit administratif*, corresponde ao:

Conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração; implica saber distinguir não só o bem do mal, o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, mas também entre o honesto e o desonesto; há uma moral institucional, contida na lei, imposta pelo Poder Legislativo, e há moral administrativa, que ‘é imposta de dentro e vigora no próprio ambiente institucional e condiciona a utilização de qualquer poder jurídico, mesmo o discricionário’⁵⁹.

Ainda segundo a clássica definição do autor, a *técnica* do desvio de poder é essencial para o controle da moralidade. O desvio de poder (intimamente associado à moralidade do ato) ocorre sempre que o administrador, embora usando de meios legais ou com aparência de

⁵⁷ *Ibidem*, p. 83-84.

⁵⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 107.

⁵⁹ Apud DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 101.

legais, visam atingir fins que não correspondem aos interesses da sociedade, ou seja: ao bem comum.

O desvio de poder, contido em um ato imoral administrativamente, é visto nas lições de Hauriou como uma espécie de “ilegalidade que pode viciar o ato administrativo”⁶⁰, conforme observa Di Pietro, tendo a ver com o fim perquirido pelo agente ou autoridade administrativa, sentido teleológico da atividade administrativa.

Contudo, ao se analisar o regime jurídico-administrativo brasileiro, constata-se que a Constituição Federal⁶¹ estabeleceu uma espécie de *independência* entre o *vício da legalidade* e o *vício de moralidade*, descrevendo-as (legalidade e moralidade) como princípios constitucionais positivos e autônomos, ao lado da *eficiência*, da *publicidade* e da *impessoalidade*.

O ato administrativo imoral, portanto, é tão inválido quanto o ato administrativo ilegal, podendo a lei ser cumprida de forma moral ou imoral a depender do intuito do agente quando de sua execução, o qual pode ser o de favorecer ou de prejudicar alguém⁶², conforme observa Martins. O ato assim executado seria formalmente legal, mas materialmente inválido por força de sua dissociação à moralidade administrativa que, neste aspecto, guarda estreita relação com o princípio constitucional-administrativo da *impessoalidade*.

No mesmo sentido, Meirelles, para quem “além de atender à legalidade, o ato do administrador público deve conformar-se com a moralidade”⁶³.

Ainda segundo Meireles, cumprir simplesmente a lei, na friquidez de seu texto, “não é o mesmo de atendê-la na sua letra e no seu espírito”⁶⁴, devendo o legal se juntar ao moral, honesto e ao conveniente aos interesses sociais.

⁶⁰ Neste sentido, confira-se: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 106.

⁶¹ Artigo 37, *caput*.

⁶² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 616.

⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes; *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 83

⁶⁴ *Ibidem*, p. 83

Gasparini ressalta que o ato e a atividade administrativa deverão obedecer não apenas à lei, mas à própria moral, porque nem tudo que é legal é honesto⁶⁵, conforme informa o autor ser afirmado já pelos romanos.

Behena, na mesma simetria de raciocínio, entende que o princípio da moralidade não pode ser concebido como integrante do princípio da legalidade e nem sua abrangência deve ficar adstrita ao ato administrativo, devendo incidir sobre os atos legislativos e judiciais e até mesmo entre os particulares em suas relações com o Poder Público, proporcionando a impugnação do ato formal ou legalmente válido, mas moralmente viciado⁶⁶.

Um Estado limitado pela moralidade administrativa pode ser considerado como um direito fundamental do cidadão e da sociedade (prerrogativa do indivíduo face ao Estado). Tal conclusão se extrai da simples leitura do art. 5º, LXXIII, da CF/1988 que incluiu a defesa da moralidade administrativa como um dos fundamentos da ação popular.

Desta forma, o princípio da moralidade obriga a administração pública em todos os seus níveis, sendo uma das mais importantes ferramentas basilares à aproximação do ordenamento positivo brasileiro ao modelo ideal de Estado Democrático de Direito e se apresenta de forma autônoma e independente ao princípio da legalidade, ao qual deverá ser somado.

1.3.2 Considerações sobre a eficiência administrativa

Originariamente, a Constituição Federal não o consagrou – expressamente – entre o rol dos princípios administrativos descritos no *caput* do artigo 37. Apenas com o advento da Emenda Constitucional n.º 19, de 05.06.1998, aludido princípio veio a ser expressamente inserido entre os vetores da atividade público-administrativa brasileira.

Convém lembrar que o art. 70 do Texto Constitucional originário de 1988 já “abraçava” a ideia de eficiência, ao prescrever que a fiscalização contábil-orçamentária-financeira-operacional-patrimonial

⁶⁵ Neste sentido, confira-se: GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 10.

⁶⁶ Neste sentido, confira-se: BEHENA, Kele Cristine Diogo. *O princípio da moralidade administrativa e seu controle pela Lei de Improbidade*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 51

da União e de suas criaturas administrativas se dará em função de alguns critérios, dentre eles, o da *economicidade* que, sem dúvida alguma, é uma das manifestações da *eficiência*.

Embora seja um conceito vago, impreciso, polissêmico e, portanto, de difícil controle, tais dificuldades não chegam a impossibilitar a caracterização das linhas mestras do que se pode conceber como *eficiência* no exercício da função administrativa pelo Poder Público, por nos trazer uma ideia de presteza, rendimento funcional, responsabilidade no cumprimento de suas atribuições institucionais e – sobretudo – obtenção de resultados favoráveis como consequência de tais atributos.

Conforme observa Dias, o princípio da eficiência, enquanto o mais moderno da função administrativa, nos remonta para a ideia de que já não mais basta à Administração Pública apenas à legalidade, exige-se – assim – resultados positivos para o serviço público e satisfatório para o atendimento do interesse público. Para o autor, corresponde ao dever de “boa administração”, mencionado pela doutrina italiana, submetendo toda a administração direta e indireta a um controle de resultado, bem como recomendando a dispensa do servidor comprovadamente ineficiente ou desidioso⁶⁷.

Para Freitas, o princípio da eficiência impõe ao administrador público um mandado de otimização, “obrar tendo como parâmetro o ótimo”, bem como um compromisso indeclinável de encontrar a solução mais adequada economicamente à coisa pública. Sua violação, segundo o jurista, surge quando é constatado vício na escolha imperfeita dos meios ou parâmetros direcionados para a obtenção de determinados fins de índole administrativa⁶⁸.

O princípio da eficiência remonta para a busca e a efetiva consecução de resultados (efeitos) positivos, devendo a atividade administrativa se desenvolver não apenas sob o manto da legalidade, da transparência, impessoalidade e da moralidade, mas também, da eficácia.

⁶⁷ Neste sentido, confira-se: DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência & moralidade administrativa*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 83.

⁶⁸ Neste sentido, confira-se: FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 85.

A *economicidade*, inicialmente referida neste tópico, é corolário seu eis que *eficiência* também traduz a melhor utilização possível dos recursos públicos, otimizando resultados (“fazer mais com menos”), de maneira a se evitar desperdícios e se garantir uma maior rentabilidade social, pois os recursos públicos (humanos, financeiros - materiais ou imateriais) têm sua utilização maximizada na busca do interesse social.

Gonçalves, ao discorrer sobre as bases filosóficas do “pensar jurídico-econômico”, elabora a seguinte reflexão:

Consideradas as bases filosóficas para o pensar jurídico-econômico resta, como *desideratum* nas relações sociais, o *equilíbrio político-econômico-jurídico*, por meio da negociação de interesses que, em última análise, são recíprocos. É nessa perspectiva de reflexão que se discute o papel do Estado e do Direito para resolução de controvérsias. Os Estados, segundo a pragmática de seus governos, buscam, nas instituições econômico-jurídico-políticas, a maximização de expectativas de forma a ser obtida a maior diferença entre custo e benefício. Defende-se, pois, que se pode distribuir renda e alocar recursos a partir de tomada de decisão racional consideradora do social, fato que o mercado, por si, é incapaz de fazer. [...] ⁶⁹.

Este é o pensamento, inclusive, de Freitas, para quem o princípio da eficiência está vinculado ao princípio da proporcionalidade e já estaria expresso no *caput* do art. 70 da CF de 1988⁷⁰.

A mesma esteira de raciocínio é esboçada por Mendes Júnior para quem o princípio da eficiência é lógico na medida em que a administração pública deve promover o interesse público, cabendo ao

⁶⁹ GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 271, jun. 2014. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 11 nov. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v35n68p261>.

⁷⁰ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 85.

administrador exercer bem suas atividades (“dever de boa administração”), voltando seus meios (recursos) de forma adequada às finalidades que lhe foram competidas, sendo igualmente importante para a compreensão dos princípios da moralidade e da probidade⁷¹.

Para Mello, a *eficiência* é uma das facetas de um “princípio mais amplo”, tratado há muito tempo pelo Direito Italiano, o da “boa administração”⁷², sendo essa, inclusive, a linha de pensamento seguida pelos autores acima mencionados.

A eficiência requer ações que envolvem áreas que não estão adstritas exclusivamente ao Direito. Necessário se faz dotar a administração pública de conhecimentos acerca da disciplina administrativa no sentido de gerenciamento, planejamento de ações, metas e definição de resultados a serem alcançados.

No capítulo introdutório de sua obra voltada para a análise econômica do Direito, Timm alerta para a importância da Economia para o Direito, ciência esta que parte de algumas premissas básicas tais como: (1) a escassez de recursos (financeiros, humanos etc.); e, (2) que os indivíduos reagem a incentivos e tomam suas decisões de modo racional, comparando os custos e os benefícios com base em todas as informações que dispõem naquele momento⁷³.

Tal teoria deve ser levada em conta pelo administrador público na tomada de suas decisões, o que robustece a assertiva segundo a qual uma gestão pública eficiente não pode prescindir de outras áreas do conhecimento humano, entre elas, as ciências econômicas e as ciências administrativas.

Neste sentido, Gonçalves conceitua “Economia”, asseverando, inclusive, um dos postulados maiores da *Law and Economics*, segundo o qual as “leis jurídicas” devem guardar harmonia com as “leis econômicas”:

A Economia é ciência analítica por natureza e aplica-se ao Direito na medida em que lhe propicia a metodologia necessária para quantificar

⁷¹ Neste sentido, confira-se: MENDES JÚNIOR, Wallace Paiva. *Probidade Administrativa*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 88.

⁷² Neste sentido, confira-se: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 110.

⁷³ TIMM, Luciano Benetti (organizador). *Direito e Economia no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 1.

interesses, analisar procedimentos e indicar soluções com tendências probabilísticas que levem à dissipação dos conflitos e à satisfação das necessidades, bem como à elaboração legislativa. [...]”⁷⁴.

O “dever de boa administração” envolve, portanto, uma série de outras aptidões além da honestidade, da moralidade, da transparência e da obediência à legalidade.

É preciso compreender, por exemplo, que não é de *interesse público* aumento de carga tributária; mas sim – especialmente no momento de crise moral-institucional e econômica pelo qual o país atravessa – um efetivo controle nos gastos públicos que possibilite uma otimização dos recursos já disponíveis ou já previstos no orçamento a título de receitas estimadas previamente. Pois, ao final, quem sempre “paga” e “pagará a conta” será o contribuinte; não se fazendo razoável, - e, sobretudo, *eficiente* – que o administrado seja chamado a fazer um esforço econômico ainda maior ao que já lhe é suportado para bancar as despesas (crescentes) gerais de um Estado ineficiente sobre vários aspectos.

Embora se distanciem, sob uma perspectiva exclusivamente teleológica, tanto na seara pública como na privada a eficiência traduz – também - resultados positivos com o menor custo possível. No âmbito privado tais resultados correspondem invariavelmente ao lucro; enquanto que no público, correspondem à consecução do interesse público, via atendimento das necessidades públicas (prestação de serviços públicos, exercício do poder de polícia administrativa, intervenção no domínio econômico).

Entretanto, não necessariamente ao se atingir um ganho de eficiência administrativa, se alcança sempre uma legitimidade constitucional. É que esta última está condicionada à satisfação dos

⁷⁴ GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 269, jun. 2014. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 11 nov. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v35n68p261>.

direitos fundamentais, se considerarmos nosso Estado Constitucional Democrático de Direito.

Em outras palavras: a eficiência administrativa está condicionada à consecução do autêntico interesse público o qual não se confunde com o interesse da própria administração enquanto ente estatal e, em assim sendo, se apresenta como “superior” ao interesse privado, embora com este não seja necessariamente conflitante ou antagônico.

1.3.3 A supremacia do interesse público

O pensamento jus filosófico de Rousseau muito contribuiu para a formação deste “princípio”, segundo qual o interesse público prepondera perante o interesse individual, pois, para o escritor suíço, o Estado teve sua origem no “pacto social” o qual decorre da vontade geral de um povo, buscando a consecução de interesses comuns sobrepostos às vontades individuais da corporação.

Imediatamente, em lugar da pessoa particular de cada contratante, este ato de contratação produz um corpo moral e coletivo [...], e que recebe desse mesmo ato sua unidade [...]. Essa pessoa pública, que é formada destarte pela união de todas as outras, tinha antigamente o nome de cidade, agora o de república ou corpo político, que é chamado por seus membros de Estado, [...]. Quanto aos associados, recebem coletivamente o nome de povo, submetidos às leis do Estado [...]⁷⁵.

Para o jurista suíço, a vontade de todos – confluência da vontade dos particulares - é algo diferente da vontade geral. Esta última corresponderia ao interesse comum, que pode até, por acaso, coincidirem, mas não necessariamente um corresponderá ao outro.

Di Pietro lembra que a noção de interesse público associada à ideia de bem comum, de interesses gerais existentes de forma diversa aos interesses individuais, encontra origem na antiguidade clássica, greco-romana, antecedendo – portanto - em muitos séculos o nascimento do Direito Administrativo (o qual somente começou a se

⁷⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. São Paulo: Abril Cultural, 1978, p. 28.

formar como ramo autônomo nos fins do séc. XVIII, com a formação do Estado de Direito)⁷⁶

Dallari incorpora à definição de Estado uma finalidade de propiciar o bem comum: “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”⁷⁷.

Por conta disto, alguns autores, a exemplo de Häberle, Borges, Medauar e Cunha, afirmam que interesse público é o mesmo que bem comum, embora a expressão represente outro termo cujo conceito é bastante amplo e vago.⁷⁸

“Bem comum”, conforme caracterização constante no prefácio da obra de Müller, escrito por Fábio Konder Comparato, seria os direitos humanos cuja razão é a igualdade absoluta de todos os homens em sua condição comum da pessoa⁷⁹.

Bim, a respeito do assunto, afirma que o bem comum constitui o fim do Estado, mas sua efetivação deve ocorrer não fora do ordenamento, pois se deve obedecer às “regras do jogo”, não violá-las a pretexto de um bem maior. Para o autor, o respeito às leis e à Constituição seria exigência do Estado Democrático de Direito⁸⁰.

Hobbes, ao explicar a origem do Estado em sua teoria, menciona o surgimento de um pacto inicial “para garantir nossa segurança”. Além de vislumbrar a finalidade do pacto como garantidor da segurança,

⁷⁶ Neste sentido, confira-se: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella de; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 86.

⁷⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 118.

⁷⁸ Neste sentido, confira-se: HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Tradução de Héctor Fix-Fierro. México: Unam, 2003, p. 243; BORGES, Alice Gonzalez. “Interesse Público: um Conceito a determinar”. *Revista de Direito Administrativo* n.º 205. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 109-116; MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2. ed. São Paulo: RT, 1998, p. 351,352; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 27.

⁷⁹ MÜLLER, Friedrich. *Quem é o Povo? A Questão Fundamental da Democracia*. Tradução de Peter Naumann. Revisão: Paulo Bonavides. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 28.

⁸⁰ Neste sentido, confira-se: BIM, Eduardo Fortunato. *A Inconstitucionalidade das Razões de estado e o Poder de Tributar.: Violação ao Estado Democrático de Direito*. *Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: Dialética: 2005, p. 218.

deixou claro que o fez referindo-se à segurança não individual; mas sim, aquela comum a todos, empregando o pronome possessivo coletivo “nossa”⁸¹.

Machado corrobora com o pensamento acima, ao arrematar que a obediência à ordem vigente, na qual a Constituição está no ápice, é o maior interesse público que se pode vislumbrar⁸².

No mesmo sentido, Salles, ao afirmar que “a paz e a segurança são o bem comum por Excelência do Estado moderno”, se filia à linha de pensamento de que o interesse público deve corresponder a tais valores jurídicos⁸³.

Na visão de Bandeira de Mello esse “bem comum” deve corresponder com o *interesse público*: “o interesse do todo, do conjunto social, nada mais que é a dimensão pública dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado)”⁸⁴.

Portanto, a ideia de Estado de Direito está estritamente vinculada à concepção de Estado Constitucional de Direito e, a partir do Século XX, com o surgimento do Estado Constitucional moderno, influenciado pelos princípios da doutrina liberal, emergiu a teoria do Estado do Bem-Estar Social, assim concebido pela vontade da sociedade, ou seja: o interesse público, o interesse coletivo. Conforme descreve Cristóvam, a noção de interesse público adequada a este modelo de Estado Constitucional de Direito não pode ser outra senão aquela pautada pela Ordem Constitucional vigente, fonte de legitimação e justificação de todas as instituições democráticas, devendo haver uma submissão formal e material do Estado, dos cidadãos e demais atores sociais à Constituição⁸⁵.

⁸¹ Neste sentido, confira-se: HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Coleção Fundamentos do Direito. São Paulo: Ícone, 2000, p. 123.

⁸² Neste sentido, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. *Segurança Jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, v. 9. n. 50. Jul/Ago, 2006. ISSN 1519-1850. Bimestral, p. 101.

⁸³ Neste sentido, confira-se: SALLES, Carlos Alberto de (Org.). *Processo Civil e Interesse Público: o Processo como Instrumento de Defesa Social*. São Paulo: Associação Paulista do Ministério Público e RT, 2003, p. 94.

⁸⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 51.

⁸⁵ Neste sentido, confira-se: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de*

Nessa senda, o “interesse público”, em um ambiente típico do Estado Constitucional moderno de Direito, é caracterizado, fundamentalmente, pelos valores segurança jurídica, justiça e igualdade.

É fundamental, portanto, em um Estado de Direito, além dos demais valores acima destacados, não só a preservação da ordem jurídica, mas também, zelar pela certeza nas relações jurídicas já consolidadas no tempo, conferindo assim, segurança jurídica e “paz social” aos administrados.

Neste diapasão, oportuna se faz a seguinte transcrição de Ráo:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.⁸⁶

De tais apontamentos clássicos, se extrai que a “segurança” é fundamental à pessoa humana (dignidade), da racionalidade, e está caracterizada pela certeza do passado e relativa previsibilidade do futuro.

interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014., p. 78.

⁸⁶ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. anot. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 428.

A definição vernacular da palavra segurança, conforme definições de Ferreira diz respeito à qualidade daquilo em que se pode confiar, à certeza, firmeza ou convicção⁸⁷.

O valor “segurança jurídica”, embora implícito, é fruto da racionalidade do Estado de Direito, pautado firmemente na confiança mútua, na estabilidade das relações entre todos os integrantes da sociedade, seja eles públicos ou privados.

Tavares, associando os valores Segurança, Justiça e Igualdade ao Direito Tributário, empresta-os, além de elevado prestígio, notas de imprescindibilidade, com vistas à consecução e preservação dos direitos fundamentais:

Certo é, frise-se, que o valor Segurança manteve o seu elevado grau de prestígio, necessário em um ramo do Direito absolutamente interventivo. Em razão de o Direito Tributário ter como objeto a regulação da transferência de parcela de riqueza do particular para o patrimônio público, torna-se imprescindível o estabelecimento de regras claras e seguras para que não haja margem para a tirania e para o arbítrio, preservando os Direitos Individuais daqueles que são chamados a contribuir.

A retomada do valor Justiça e o seu necessário relacionamento e convívio com o valor Segurança impôs uma releitura de outros valores consagrados na sociedade, como o da Igualdade. Abandona-se, nesse sentido, a noção puramente formal de igualdade, passando-se a desenvolver estudos que busquem descrever e fundamentar uma igualdade material, que equilibre – na prática e não apenas na lei – os agentes sociais e as relações travadas entre eles⁸⁸.

Seguindo a linha de raciocínio acima, prossegue o autor, vislumbrando um amplo horizonte para a noção de segurança jurídica,

⁸⁷ Neste sentido, confira-se: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3 ed. rev. amp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1827-1828.

⁸⁸ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 102-103.

deixando subentendido sua inserção no arcabouço inerente ao “interesse público”:

A segurança, dessa forma, passa a ter um vínculo estrito com os outros valores, pois é o prestígio destes (justiça, liberdade, igualdade) que gerará uma real segurança para a sociedade, uma vez que é o tratamento justo e igual, que garanta a liberdade e os direitos individuais na melhor medida possível, que fará com que os agentes sociais tenham segurança nas suas relações. [...] o valor segurança jurídica torna-se não apenas um instrumento de garantia daqueles direitos, mas também as normas nele lastradas (princípios ou regras) passam a ser ponderáveis, e não mais absolutas, em relação às normas escoltadas por outros valores, de forma que o aplicador, diante do caso concreto, escolhe aquela que melhor atenda aos direitos consagrados constitucionalmente⁸⁹.

Pertence ao núcleo do que se entende como “interesse público” a busca incessante dos meios eficazes para assegurar a força normativa e estruturante dos princípios constitucionais, garantindo, por exemplo, que as relações jurídicas sejam dotadas da necessária segurança e certeza, especialmente, quando estiver em um dos polos o Estado.

Nesta senda, a supremacia do interesse público sobre o privado não pode representar um “cheque em branco” para a administração pública, a partir do momento em que não se pode reduzir o conteúdo e o alcance do interesse público ao mero interesse estatal, já que interesse público é algo mais abrangente do que o interesse da administração - este último (espera-se) está compreendido no primeiro, mas não se esgota nele.

Moreira Neto, acerca disto, lembra que muitas vezes a expressão “interesse público” é utilizada para a efetivação de “um interesse próprio da pessoa estatal, externo e contraposto aos dos cidadãos”⁹⁰.

⁸⁹ Ibidem, p. 106-107.

⁹⁰ MOREIRA NETO, Diego de Figueiredo. *Mutações de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 10-11.

Conforme as lições de Tavares, “em tese, aquela supremacia somente ocorrerá quando o ato da Administração se adequar ao interesse da coletividade, que não se confunde com o interesse do órgão administrativo que está praticando o ato”⁹¹.

Corroborando com o que ora se expõe, Cristóvam observa que:

Com base em uma perspectiva político-axiológica (sentido amplo), o conceito de interesse público pode ser construído a partir da justaposição àqueles princípios e valores constitucionais que fundam as próprias bases do Estado republicano, social e democrático de direito, conjugando-se àquelas cimeiras pautas axiológico-constitucionais que exprimem as noções de igualdade, liberdade, equidade, segurança, democracia e justiça, veiculadas expressa ou implicitamente pelos direitos e garantias fundamentais⁹².

Munõz, em metafórica comparação, afirma que o interesse público seria como o amor: mais fácil senti-lo do que defini-lo⁹³. Na mesma linha de raciocínio, Medauar aponta para a impossibilidade de se chegar a uma definição precisa acerca do “interesse público”:

Mesmo sem exaurir todos os modos de conceituar interesse público, logo se conclui no sentido da impossibilidade de chegar a uma definição jurídica precisa; tal noção não corresponde a uma realidade direta e univocamente definível.

⁹¹ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 24.

⁹² CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014., p. 112-113.

⁹³ MUNÓZ, Guillermo Andrés. El interés público es como el amor. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHIEM, Daniel Wunder (Coord.). *Direito Administrativo e interesse público: estudos em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 21.

Parece possível, no entanto, associá-la ao que deveria ser o bem de toda a coletividade, uma percepção geral das exigências da comunidade⁹⁴.

Por conta da indeterminação da expressão, se torna comum a violação a valores jurídicos, conforme pode ser observado pelas palavras de Deswarte para quem o receio na admissão da expressão “interesse público”, como fundamento das decisões administrativas e judiciais, sempre esteve presente tanto no seio do Palácio Real como na doutrina, pois a imprecisão de sua noção permitiria a fuga à observância do direito⁹⁵.

A imprecisão e vagueza da expressão “interesse público”, o que lhe confere grande abrangência, foi demonstrada por Tavares, ao pesquisar ao longo do Texto Constitucional o emprego da expressão e constatar seus diversos sentidos: juízo de conveniência (art. 51, §§2º e 3º); interesse de um ente federativo em específico (art. 231, §6º); interesse da população como um todo (art. 114, §3º); parte de um interesse público, como o direito à informação (art. 93, VIII); dissociado de situações diversas como a urgência (art. 57, §6º, II); dissociado de ato contrário à Constituição (art. 66, §1º); ou, simplesmente, ficou sem conteúdo revelador de seu significado (arts. 19, I, 37, IX, 95, II, 128, I, “b”)⁹⁶.

Em sua pesquisa o autor vislumbrou ainda que por vezes o Texto Constitucional utilizou expressões que parecem análogas, embora igualmente, sem um significado preciso: interesse social (art. 5º, XXIV, XXIX, LX), bem como interesse coletivo (art. 173), demonstrando uma incoerência e a inexistência de uma univocidade entre os diversos “interesses” mencionados pela “Carta Política” de 1988, revelando que não existe um interesse ou finalidade fundamental, precisa ou definida no ordenamento jurídico⁹⁷.

⁹⁴ MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 75.

⁹⁵ Neste sentido, confira-se: DESWARTE, Marie-Pauline. “L’Intérêt Général dans la Jurisprudence du Conseil Constitutionnel” *Revue Française de Droit Constitutionnel et de la Science Politique em France et a l’Etranger* n.º 13. Paris: Presses Universitaires de France – PUF, 1993.

⁹⁶ Neste sentido, confira-se: TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 44.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 44,45.

Raquel Machado, em sua pesquisa, observou que na Constituição a expressão “interesse público” pode ser encontrada, mas em nenhum dos casos o termo está associado ao interesse arrecadatório da Fazenda Pública, ou mesmo a interesses do Estado, enquanto órgão⁹⁸.

Conforme lembra Ávila, acerca dos conceitos indeterminados, “ainda que possuam significações indeterminadas, possuem núcleos de sentidos que permitem, ao menos, indicar quais as situações em que certamente não se aplicam” – conceito jurídico indeterminado, mas determinável. Ainda que “indeterminados”, sempre deverá se buscar uma solução justa, caso a caso, posta a salvo dos arbítrios do intérprete⁹⁹.

Levando em consideração tais assertivas, forçoso concluir que interpretações estanques do conceito de interesse público devem ser evitadas, haja vista, inclusive, a possibilidade de existência de interesses que, embora previstos constitucionalmente, estejam em conflito aparente entre si, não se podendo – por seu turno – restringir determinado interesse a apenas uma de suas concepções, de forma que venha a ser previamente determinada e aplicável de modo absoluto – uma espécie de prevalência *a priori* e absoluta do Estado em quaisquer circunstâncias, típica da regra axiomática da supremacia do interesse público sobre o privado.

Ate porque, para a plenitude de conhecimento de um determinado princípio de índole constitucional, mister se faz investigar a inteireza positiva, não só quanto ao enunciado normativo de seu texto, mas também, principalmente, mormente a todos os seus desdobramentos e consectários, ao longo do Texto Constitucional.

A tributação, como simples instrumento de manutenção do Estado, não deve buscar caminhos diferentes, devendo os direitos dos contribuintes serem preservados, bem como as regras postas de forma claras e as expectativas dos administrados serem legitimamente preenchidas.

⁹⁸ Neste sentido, confira-se: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 94.

⁹⁹ Neste sentido, confira-se: AVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 25.

A conformação dos atos administrativos tributários com os postulados e princípios básicos fundantes de um Estado de Direito é matéria ínsita ao interesse público.

Assim, a ideia de aumentar a capacidade arrecadatória só atende ao interesse público, se efetivada de forma respeitosa aos ditames de um Estado de Direito, em respeito, inclusive, aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

Neste diapasão, Tavares destaca que:

Desse modo, dois pontos ficam claros: primeiro, que o interesse público não deve ser equiparado ao interesse do erário sempre que este último estiver em jogo; segundo, que o interesse público pode variar de acordo com os interesses e princípios que estejam em disputa em cada caso concreto [...]¹⁰⁰.

Ainda segundo o autor, na sequência de seu raciocínio:

Exsurge, de novo, portanto, a noção de que o interesse público deve levar em conta os caracteres do caso concreto, as normas constitucionais aplicáveis na situação de fato, especialmente, os princípios e direitos fundamentais, pois somente mediante o cotejo de todos esses aspectos será possível definir se é ou não legítima a restrição de um interesse particular em homenagem ao interesse público¹⁰¹.

A aferição de um interesse superior a outro deverá, assim, passar por um juízo de ponderação dos diversos interesses jurídicos envolvidos no caso que estiver sob análise. Situação por situação. E não um princípio absoluto, sempre prevalente perante outros valores ou interesses em jogo, simplesmente por ter sido considerado “interesse público”. Até porque não há no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto¹⁰².

¹⁰⁰ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 66.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 76.

¹⁰² Neste sentido, confira-se: RE n.º 455.283, STF, 2ª Turma, rel. Min. Eros Graus, unânime, j. em 28.03.2006, DJ de 05.05.2006.

O caráter multifinalitário do interesse público, corroborando com a noção exposta de conceito jurídico indeterminado, é abordado por Mello, ao afirmar que o “interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem”¹⁰³.

O interesse público, por ser um “conceito jurídico indeterminado”, exige ponderação, sopesamento, quando de sua aplicação aos casos concretos, não podendo ser revestido de caráter absoluto, até por conta da racionalidade sistêmica que envolve as normas constitucionais tributárias.

Nesse contexto, Cristóvam assinala para a importância, no palco de um Estado Constitucional de Direito, do entrançamento das esferas de interesses públicos e privados, orquestradas ao som dos direitos fundamentais e que em momentos de crises a solução não seria dada por uma dogmática prevalência apriorística de um sobre o outro, mas sim, pelo juízo de ponderação¹⁰⁴. “O signo constitucional é o da complementariedade e harmonia entre interesses públicos e privados, pois, muitas vezes a realização de um resulta na afirmação do outro”, conforme descreve o autor¹⁰⁵.

Para Carvalho Filho a noção de interesse público ultrapassa “as fronteiras dos interesses individuais e representa uma demanda de satisfação por parte das comunidades”. Assim, “o interesse público não é o somatório dos interesses individuais dos componentes do grupo social, mas traduz interesse próprio, coletivo, gerador de satisfação geral, e não individual; enfim, busca o bem comum”¹⁰⁶.

¹⁰³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 51.

¹⁰⁴ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014, p. 170-171.

¹⁰⁵ Ibidem, p. 174.

¹⁰⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Interesse público: verdades e sofismas*. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 73.

Em que pesem as divergências conceituais doutrinárias acerca do tema, Cristóvam remonta para uma tradicional classificação teórica entre os chamados interesses públicos “primários” e “secundários”, fazendo a necessária segregação entre o interesse público que é “verdadeiro”, daquele que traduz a mera conveniência administrativa circunstancial, do interesse do agente público, ou ainda, daquele que venha a representar o interesse da maioria da população numericamente colocada:

[...] os interesses públicos (coletivos) não podem ser confundidos com os interesses do Estado, do aparelho da Administração burocrática ou do erário, assim unitariamente considerados. Essa relação seria apenas contingencial (possível, mas não necessária), pelo que os interesses secundários do Estado (aparato estatal) e da estrutura administrativa somente poderiam ser legitimamente mirados e almejados pela Administração Pública quando e se (somente se) coincidentes com os interesses coletivos primários, os únicos e verdadeiros interesses públicos propriamente ditos. [...] o interesse público não se confunde com o interesse do Estado, já que este é sim instrumento de realização daquele. [...] o chamado interesse secundário ou interesse da Administração Pública não é público, não sendo sequer efetivo interesse, mas mera conveniência circunstancial. [...] Com efeito, o interesse público também não pode ser simploriamente qualificado como o interesse da maioria da população (critério quantitativo), o que afrontaria sobremaneira ao princípio do Estado democrático de direito, destruindo e marginalizando os interesses das minorias, em uma perigosa supremacia ou ditadura dos interesses da maioria, quase sempre eventual, sazonal e manipulável¹⁰⁷.

¹⁰⁷ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa

Conforme se depreende, o interesse estatal arrecadatório se encaixa no que a doutrina de Alessi denomina de “interesse público secundário”, caracterizado pelas tarefas-meio realizáveis visando a consecução do “interesse público primário” que é o interesse direto da coletividade (saúde, segurança, educação, interesse que o ordenamento jurídico seja respeitado, entre outros)¹⁰⁸.

Justen Filho, acerca desta classificação originária da doutrina italiana de Alessi, nega o caráter público do denominado “interesse secundário” ou “interesse da Administração Pública”. Defende que nem mesmo seriam “interesses” na acepção jurídica do termo, sendo meras “conveniências circunstanciais, alheias ao Direito”¹⁰⁹.

Analisando a classificação proposta por Alessi, Barroso nega citada supremacia em se tratando do denominado “interesse secundário”. Pelo caráter pedagógico de sua lição, transcreve-se:

[...] o interesse público secundário – *i.e.*, o da pessoa jurídica de direito público, o do erário – jamais desfrutará de supremacia *a priori* e abstrata em face do interesse particular. Se ambos entrarem em rota de colisão, caberá ao intérprete preceder à ponderação adequada à vista dos elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto¹¹⁰.

Schier em raciocínio provocativo de profunda reflexão, afirma que se por acaso fosse necessário anunciar a supremacia de um interesse sobre o outro no plano constitucional, seria mais fácil anunciar a supremacia do privado sobre o público¹¹¹.

Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014, p. 107-110.

¹⁰⁸ Neste sentido, confira-se: ALESSI, Renato. *Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo*. 2. ed. Milão. Giuffrè, 1960, p. 197.

¹⁰⁹ Neste sentido, confira-se: JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a 'Personalização' do Direito Administrativo*. Revista Trimestral de Direito Público n.º 26. São Paulo, 1999, p. 118.

¹¹⁰ BARROSO. Luís Roberto. “O Estado Contemporâneo, os Direitos Fundamentais e a Redefinição da Supremacia de Interesses”. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005 (prefácio), p. XV.

¹¹¹ Neste sentido, confira-se: SCHIER, Paulo Ricardo. “Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico de

Em sua justificativa, argumenta que para que o interesse público goze de prevalência sobre o privado é necessária menção expressa neste sentido. E, no entanto, para que o interesse particular prevaleça não seria necessária qualquer menção neste sentido, pois este seria realizável independentemente de prévia autorização constitucional, concluindo que: “a ponderação constitucional prévia em favor dos interesses públicos é antes uma exceção ao princípio geral implícito de Direito Público”.

A concepção do princípio da legalidade no âmbito do Direito Público, ao que parece, se coaduna com o raciocínio do autor, eis que – diferentemente do Direito Privado – a Administração Pública precisa de autorização expressa em lei para a prática de seus atos; enquanto que, no âmbito das relações entre particulares, a lei não autoriza comportamentos, mas sim, eventualmente os proíbe e o faz expressamente.

Em que pese o debate doutrinário, das lições acima se extrai algo inegável e muito importante para compreensão desse discurso de dissertação: que o interesse do órgão administrativo que está praticando o ato não pode ser confundido com o interesse público ou interesse da coletividade.

Com o propósito de corroborar com a linha de pensamento exposta, o Superior Tribunal de Justiça¹¹², acerca da obrigatoriedade de intimação do Ministério Público nos executivos fiscais, já se posicionou no sentido de que o interesse patrimonial da Fazenda Pública não se caracterizaria interesse público para fins de ensejar a imprescindível intervenção do Parquet no feito.

Assim, além de não haver um interesse prévio, abstrata e absolutamente supremo se comparado aos demais, o interesse da administração em arrecadar sequer se situa no patamar primário no rol de “interesses públicos”; mas sim, secundário.

O interesse público não pode ser confundido com o interesse estatal casuístico a ponto de a este se resumir, pois, se o indivíduo é

Direitos Fundamentais”. In SARMENTO. Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 234.

¹¹² Neste sentido, confira-se: Acórdão Unânime da 1ª Turma do STJ – rel. Min. José Delgado – REsp 669.563/RS – DJ 23.-5.2005, p. 166.

quem compõe a sociedade, então o interesse público ou social é também o interesse individualmente considerado.

Por conseguinte, cabe ao ordenamento definir o que é interesse público e não à administração de forma generalizada e previamente determinada, como sendo, inclusive, superior a outro(s) interesse(s).

Em nome do interesse público o Estado, ao logo do tempo, procurou fundamentar atos ou práticas ilícitas ou ilegítimas, como por exemplo, a perpetração de sanções políticas (negar acesso a sistema eletrônico para emissão de notas fiscais por conta de débitos inscritos em dívida ativa; negar licenças das mais variadas em imóvel que possua débitos de IPTU para com a municipalidade concedente; restringir o tráfego de bens por conta de débitos de ICMS, v. g.), entre outras práticas abomináveis ainda hoje efetivadas com justificativa neste interesse que o Estado supõe ser público e, em assim sendo, hábil a restringir direitos fundamentais individuais.

Acerca das “Sanções Políticas”, com suposta justificativa na falsa dimensão que os agentes têm da “supremacia do interesse público sobre o particular”, Caliendo assim caracteriza:

As sanções políticas não possuem definição legal ou jurisprudencial e, portanto, a sua conceituação deve ser objeto de construção doutrinária. Em nosso entender, são sanções políticas: as medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte¹¹³.

Ora, como pode um Estado, em homenagem ao seu interesse administrativo meramente arrecadatório, desrespeitar direitos e garantias fundamentais do contribuinte consagrados constitucionalmente?

Exatamente essa “falsa” e restrita dimensão dada ao interesse público que muitas vezes move a administração fazendária a coagir contribuintes, de maneira desproporcional e irrazoável, abusando de seu poder. Essa noção “egoística” do interesse público, na maioria das vezes, acarreta abuso de poder e atos administrativos atentatórios a

¹¹³ CALIENDO, Paulo. *Sanções Políticas e as recentes novidades jurisprudenciais*. Revista Jurídica Tributária. Ano 2, n.º 4, jan-mar de 2009. Trimestral.

direitos e garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes, combatível na via do Mandado de Segurança (art. 5.º, LXIX, CF/1988).

Ao invés da composição entre princípios, valores, regras ou interesses em colisão, em que não necessariamente irá preponderar (juízo da ponderação) o interesse do Estado (embora este – geralmente – seja o “privilegiado”), devendo ser cotejadas as circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso, observa-se uma indevida e comum equiparação do interesse público ao interesse do Erário - tendência natural entre os intérpretes e aplicadores das normas, notadamente de cunho tributário.

A segurança jurídica enquanto componente do interesse público assume importante papel de pacificação social, basta verificar os artigos 1º, 3º e 4º da CF/1988.

Neste sentido, Tavares escreve:

Como se vê, o único interesse fundamental (e, pode-se dizer, supremo) no Direito é o da pacificação social; todos os demais interesses, públicos ou privados, são meros caminhos para o alcance daquele. Resta ao aplicador, diante das particularidades de cada situação analisada, eleger o caminho que melhor atinja aquele objetivo por meio da ponderação.

[...]

Esta constatação traz à conclusão de que, em ordenamentos jurídicos como o brasileiro, nos quais os valores e princípios mais caros à sociedade são consagrados implícita ou explicitamente na Constituição, há um interesse maior na proteção desses valores e princípios, na concretização dos objetivos constitucionais, que não pode ceder previamente a nenhum outro interesse, seja ele do Estado ou do Cidadão¹¹⁴.

Desse modo, ainda segundo o autor:

À luz desta leitura, o interesse público submete-se aos valores, princípios e direitos fundamentais mais caros à sociedade, e somente será passível de delimitação concreta após a ponderação desses

¹¹⁴TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 82-84.

fatores, sempre diante do caso concreto¹¹⁵.

O direito busca pacificação social, através, inclusive, do equilíbrio entre os diferentes atores sociais submersos nas diversas relações sociais interligadas, devendo suprir eventuais hipossuficiência entre tais atores. Isto não significa enfraquecer o Estado, tampouco retirar-lhe sua autoridade.

O interesse público não pode estar adstrito ao interesse simplesmente arrecadatório, no sentido de que, quanto mais o Estado arrecadar, melhor será, pois assim estará angariando recursos para custear as necessidades públicas, cujo interesse (estatal) em atendê-las transcende os interesses particulares.

Assim, a própria abrangência da expressão “interesse público” contempla, em seu núcleo, ações afirmativas para a pacificação social e a eficiência nos atos praticados pelo Poder Público.

Nesta toada, a visão tradicional de interesse público levaria à conclusão de que a sociedade – quanto mais estivesse privada de seus recursos, melhor – pois, o esforço retornaria aos seus componentes na forma de benefícios sociais promovidos pela atuação estatal.

Conforme Casás:

[...] não há mais como aceitar a doutrina que defende a obrigação tributária constitutiva de uma relação de poder, uma vez que, no Estado Social e democrático de direito o vínculo jurídico que nasce em consequência do exercício da potestade tributária normativa encontra no polo passivo da obrigação um contribuinte cidadão e não um súdito.

Houve uma transformação do Estado soberano para um Estado a serviço da comunidade, em que o interesse fiscal não é mais o interesse público do Estado, mas um interesse coletivo, no qual às vezes o interesse do Estado é o do contribuinte¹¹⁶.

¹¹⁵ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 32.

¹¹⁶ CASÁS, José Osvaldo. *El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente*. In Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. Madrid, n.º 3, 1997, apud RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática”, in ROCHA, Sérgio

A relação tributária não pode ser encarada como uma mera relação de poder de império na qual o ente político impõe sua vontade ao particular, mormente ao financiamento forçado das despesas públicas por parte deste, ainda que alicerçado num conceito obtuso, embora tradicional, de interesse público.

Uma demonstração cabal disto são os princípios que representam verdadeira limitação ao poder de tributar, a exemplo da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF), legalidade (art. 150, I, CF), irretroatividade (art. 150, III, "a", CF), anterioridades do exercício e nonagesimal (art. 150, III, "b" e "c", CF), vedação ao tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV, CF), entre outros, que demonstram que a relação tributária não pode ser caracterizada como uma simplória relação de poder, relação de subordinação, típica de Estados autoritários, absolutistas ou tiranos, em que o súdito cumpre as ordens da autoridade pública, pois se presume que estas foram dadas exclusivamente no interesse público.

Da mesma forma, a título igualmente de evidenciar o caráter jurídico da relação tributária – e não apenas uma relação de poder – convém recordar acerca da outra forma de limitação ao exercício das competências tributárias manifestada, desta feita, na forma das imunidades (art. 150, VI, "a" a "e", entre outros dispositivos do Texto Constitucional).

As imunidades representam ausência do poder de tributar por razões que o constituinte (vetor axiológico) resolveu prestigiar, tais como o pacto federativo, o pluripartidarismo, a liberdade de expressão/de informar/ de ser informado, a liberdade sindical, a liberdade de culto, entre outros valores típicos de um Estado Democrático e Social de Direito.

Não se pode conceber que a única preocupação da Fazenda Pública seja arrecadar, angariar recursos financeiros ainda que supostamente em prol do bem-comum, pois este se busca também com a promoção de valores de índole constitucional tais quais segurança jurídica, liberdade (de ir e vir, de ser proprietário ou possuidor, de expressão, entre outras) e, mais modernamente, eficiência na condução das atividades administrativas. Tais valores representam, por sua vez,

direitos fundamentais do cidadão-contribuinte oponíveis ao Estado tributante.

Neste sentido, publicou Nogueira, acerca da nova feição que deverá se revestir os Direitos Financeiro, Tributário e Administrativo, pautada em princípios éticos e de eficiência no trato com a “coisa” pública, no modelo neoconstitucionalista e pós-positivista:

No direito tributário atual, o pós-positivismo percuta fortemente, em especial na hermenêutica tributária e na aplicação dos princípios constitucionais tributários frente a uma resolução efetiva dos casos concretos. Princípios como do justo gasto do tributo afetado, da capacidade contributiva, transparência fiscal, moralidade tributária, solidariedade fiscal, justiça tributária, intributabilidade do mínimo existencial, cidadania fiscal unilateral e bilateral, ética fiscal pública e privada, razoabilidade, proporcionalidade, são princípios cuja materialidade tributária ganha importância decisiva e de destaque, no limiar do Direito Tributário do Século XXI¹¹⁷.

O princípio constitucional da eficiência surgiu no Direito Administrativo Brasileiro com o advento da Emenda Constitucional n.º 19, de 1998, a qual o acrescentou ao caput do art. 37 e cujo efeito para administração pública foi observada por Moraes:

O administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bom resultado, exercendo suas atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei, valendo pela objetividade e imparcialidade¹¹⁸.

Embora seja um princípio tipicamente de Direito Administrativo, mas, tendo em vista que o Direito Tributário cuida das relações jurídicas

¹¹⁷ NOGUEIRA, Roberto Vagner Lima. *Premissas para o estudo do direito tributário atual*. Jus Navegandi, Teresina, n. 130, a. 8, 13.nov.2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4469>>. Acesso em 03 jan. 2017

¹¹⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 108.

que envolvam o Estado dotado de atributos especiais justificados pelo interesse público que o move, o princípio em alusão (bem como todos os demais de índole administrativo-constitucional) é aplicável a este importante ramo do Direito que trata de questões relacionadas às exações fiscais de natureza tributária.

Por outro lado, sua inegável aplicação ao “Direito Fiscal” se dá, num plano orgânico, com fundamento no fato de que tal princípio (bem como os demais do art. 37, CF) é dirigido à Administração Pública, englobando, obviamente, às Administrações Fazendárias ou Tributárias (art. 37, XVIII e XXII, CF).

Uma atuação do poder tributante eficiente se traduz pelos ideais de justiça, segurança jurídica, igualdade e solidariedade, de forma que a tributação - necessária à manutenção do Estado protetor da propriedade privada - deverá se dar de forma adequada e razoável (proporcionalidade em sentido estrito), enfim: eficiente. Isso tudo perfaz o conjunto do arcabouço pertencente ao interesse público – algo indissociável em um Estado de Direito.

É elemento nuclear da noção desejável de interesse público, o culto à segurança jurídica dos administrados, bem como, ao princípio da eficiência. Este último, nos dizeres de Caliendo, constituindo-se no processo “que produz a maior quantidade de resultado com a menor utilização de meios”, se aproximando do conceito de “economicidade”, embora não se resuma a isto¹¹⁹.

A eficiência tem estreita relação com o princípio constitucional da moralidade administrativa, no sentido de que a administração pública deverá corresponder às legítimas expectativas que ela mesma gerou nos administrados.

Conforme as lições de Di Pietro, o princípio da eficiência “impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar”¹²⁰.

Neste aspecto conceitual levantado pela autora, o princípio em referência corresponderia à ideia parcial de proporcionalidade – se a

¹¹⁹ Neste sentido, confira-se: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70.

¹²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 787.

medida (instrumento) seria adequada para a promoção gradual dos fins pretendidos pelo agente.

Impende asseverar que não se pretende negar a utilidade, a necessidade arrecadatória. Ocorre, que, embora possa parecer paradoxal, a tributação não pode ser violadora de ideais, princípios, valores e direitos declarados constitucionalmente como fundamentais e, portanto, bem caros à sociedade, pois o interesse público legítimo reside exatamente na proteção de tais direitos fundamentais e não apenas na busca crescente por recursos financeiros para manutenção do Erário.

Nesta toada, os meios empregados para a consecução da receita devem estar de acordo com o interesse público correspondente e não apenas ao interesse do Estado Fiscal. Devem estar associados com o que almeja toda a sociedade (justiça, igualdade e segurança); pois, seus componentes esperam que a tributação se dê de forma justa, isonômica e respeitosa, gerando certeza nas relações negociais estabelecidas. Isto tudo compõe o arcabouço conceitual do que se deve compreender como “interesse público”.

O ideal de credibilidade que deve passar a Administração Tributária e seus agentes também perfaz este conceito amplo que ora se defende de interesse público, pois está associado à certeza do direito e à segurança jurídica, bem como eficiência no trato funcional.

Não se pretende negar a utilidade e a necessidade arrecadatórias em um Estado Social que protege a propriedade privada. Tampouco se intenta desmerecer, de forma absoluta, todas as prerrogativas que o Estado dispõe face ao particular.

Apenas, o que se defende é que a legitimidade de tais prerrogativas (supremacia do interesse público) se dê em função dos critérios da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito (razoabilidade); e, sobretudo, coerente com os valores e princípios típicos de um Estado Constitucional de Direito.

Também se rechaça uma ideia de prevalência apriorística do interesse público sobre o particular que venha a se manifestar de forma absoluta, preconcebida, dissociada de uma análise diante do caso concreto.

É uma falácia que deve ser refutada a supremacia absoluta de um interesse público previamente existente, pois representa uma visão ultrapassada, tradicional e fruto de uma interpretação rasteira segundo a qual o Direito Tributário seria uma simples relação de poder.

Na parte conclusiva de sua obra, Tavares ratifica que:

[...] por sua vez, o sistema Constitucional Tributário do Brasil comporta normas que tanto privilegiam os direitos dos particulares, como também, preservam os interesses do Estado e da sociedade como um todo, sendo inviável qualquer tentativa de asseverar que estes ou aqueles dão o norte da tributação brasileira¹²¹.

Neste sentido, as lições de Cristóvam, ao mencionar o descabimento de tal prevalência no âmbito de um Estado Democrático de Direito pautado na dignidade humana:

Esse conceito de sistema jurídico enquanto ordem teleológica de princípios jurídicos, um sistema aberto, dinâmico e histórico, caracterizado pela adequação valorativa e pela unidade interior, mostra-se plenamente compatível com os contornos do novo regime jurídico-administrativo, não mais fundado em uma concepção fechada, abstrata e apriorística de supremacia do interesse público sobre o particular. Um regime administrativo aberto e dinâmico, substancialmente fundado no princípio da dignidade humana, no Estado democrático de direito e no princípio republicano, e informado pela dimensão instrumental e substancial do Estado constitucional de direito¹²².

A título de registro, em várias passagens do Código Tributário Nacional (lei federal n.º 5.172, de 25.10.1966) se detecta a existência de regras editadas em função desta propalada supremacia absoluta. Algumas delas vistas como desarrazoadas, se considerarmos valores como a segurança jurídica, a isonomia e justiça, os quais são reveladores

¹²¹ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 201.

¹²² CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014, p. 245.

de que a relação tributária é jurídica e não uma simples manifestação do *poder de império*:

Como exemplos do que acima se afirmou, mormente às regras decadenciais e prescricionais tributárias, se tem: os prazos diferenciados de prescrição contra a fazenda pública (5 anos) e favorável a ela (2 anos), conforme – respectivamente – os artigos 174 e 169; a devolução integral do prazo prescricional contrário à fazenda pública, outrora interrompido, frente à devolução somente da metade do prazo prescricional favorável à fazenda pública, outrora interrompido – parágrafos únicos dos arts. 174 e 169, respectivamente.

Outros dispositivos do CTN igualmente manifestam essa propalada supremacia, tais como: a impossibilidade em retificar as declarações (matéria fática) prestadas pelo sujeito passivo visando reduzir/suprimir o tributo depois de notificado do respectivo lançamento, frente à possibilidade de retificar para mais os valores declarados, independentemente do respectivo tributo já estar lançado ou não, dispensando, inclusive, comprovação do erro por parte do sujeito passivo interessado (art. 147, §1º); a responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária, nos termos do art. 136; a previsão (embora equivocada) de apenas o “recurso de ofício” como sendo susceptível de provocar a revisão de um lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo, desconsiderando o “recurso voluntário” (art. 145, II); e, o afastamento das presunções civilistas referentes ao pagamento (art. 158 I e II), entre outros.

No ordenamento processual pode-se enumerar, a título ilustrativo: o prazo dilatado da Fazenda Pública para suas manifestações processuais (art. 183, Lei n.º 13.105/2015 - NCPC); e, a necessária intimação pessoal de seu representante (art. 36, da Lei Complementar n.º 73/1993; art. 20, da lei 11.033/04; art. 25 da Lei n.º 6830/80 – Lei de Execuções Fiscais e art. 183, *in fine*, do NCPC), entre outras vantagens ou prerrogativas processuais fundamentadas na supremacia do interesse público, a qual estaria traduzida sob a forma de compensação ao elevado número de processos e à menor disponibilidade de pessoal, que representariam dificuldades materiais e estruturais supostamente típicas no âmbito da advocacia pública.

A regra geral de reexame ou remessa necessária, previsto na art. 496 do NCPC (“Novo” Código de Processo Civil – Lei Federal n.º 13.105, de 16.03.2015), representa outra forma de privilégio adjetivo

anti-isonômico com suposto fundamento na supremacia do interesse público perante o particular.

O “reexame necessário” traduz, em termos práticos, uma precaução processual contra uma possibilidade de erro jurisdicional evidentemente considerada alta (do contrário – possibilidade tida como “baixa” ou “remota” - não precisaria desta regra a qual comporta algumas exceções apenas) contra a Fazenda Pública; mas se o “equivoco” for contra o particular, este que – se assim o desejar - provoque a instância superior, pois não temos uma “estimativa” tão alta de que o juiz erre contra o particular, a ponto de exigir referida precaução processual do lado do administrado.

Por outro prisma, a “remessa necessária” não traduz outra ideia senão a de desconfiança institucional nas sentenças proferidas em primeiro grau, desestimulando – muitas vezes – o magistrado a proferir uma sentença de acordo com sua verdadeira convicção e de maneira mais aprofundada em termos de fundamentação.

Prosseguindo no leque de enunciados normativos de natureza substantiva ou adjetiva que foram postos sob o manto da supremacia pública, acrescente-se a costumeira declaração de inconstitucionalidade – via controle concentrado (STF) - com efeitos apenas “ex nunc”, nas demandas de natureza tributária, sob a justificativa de “excepcional interesse social” (representado na proteção do Erário Público) e com fundamento *expresso* no art. 27 da Lei n.º 9.868/99 - em que pese o fato incontroverso de que uma norma inconstitucional é considerada *natimorta*, pois desde a sua edição é nula por não encontrar arrimo na Ordem Constitucional vigente (princípio da *supremacia constitucional*), sendo incapaz de produzir efeitos no mundo jurídico.

É certo que, em muitos casos, o juízo de ponderação (*proporcionalidade em sentido estrito*) entre princípios (que podem entrar em colisão ao se conceder efeitos “ex tunc” na declaração de inconstitucionalidade de uma norma) justifica os efeitos prospectivos ou até mesmo para outro momento que não seja retroativo à data da edição da norma nula; porém, não se pode - de forma açodada e absoluta – conceber que em matéria tributária a decretação com efeitos pretéritos seja evitada ao máximo (principalmente, quando implique somas vultosas a título de repetição do indébito), considerando a famosa proteção ao Erário típica do pensamento obtuso da supremacia pública.

Sob esta perspectiva convém lembrar que velar pela legalidade e constitucionalidade das exações fiscais é também aspecto essencial do “supremo” interesse público, haja vista que ilegalidades perpetradas pelo Poder Público são ainda mais graves do que pelo administrado, por representar também conduta eticamente repugnante de quem prima pela estrita legalidade e tem o poder de punir os transgressores desta.

Oportuno mencionar, inclusive, a tipificação penal constante no parágrafo primeiro do art. 316, do Código Penal Brasileiro¹²³ sobre o excesso de exação fiscal: cobrar tributo que saiba ou deveria saber ser indevido ou ainda o emprego de meio ilegal e vexatório ou gravoso na cobrança, por parte do agente fazendário.

Portanto, o interesse público – mais uma vez – não pode ser restringido ao interesse arrecadatório. Também perfaz o seu núcleo a imperiosa necessidade de o Estado pautar suas cobranças na lei e na Constituição Federal, devendo devolver cada centavo indevidamente recebido a título de “tributo”, em que pese o princípio financeiro do *equilíbrio orçamentário*, bem como a possível dificuldade certamente cogitada, no que concerne ao enfraquecimento posterior das forças financeiras para honrar outros compromissos sociais de extrema importância (despesas com saúde, educação, saneamento básico etc.) após a condenação à repetição do indébito.

A confusão conceitual da prevalência do interesse público sobre o privado dá espaço para o arbítrio estatal, eis que, tradicionalmente, se presta como fundamento para toda e qualquer pretensão do Estado face ao indivíduo.

Um Estado que exige de seus “súditos” o fiel cumprimento de suas normas administrativas e os pune face ao não cumprimento destas, não pode ser desrespeitoso com a Constituição Federal nem com as leis vigentes. Seria um péssimo exemplo de como “não ser”. Um protótipo pautado na hipocrisia, o qual, sem dúvida não interessaria à sociedade, não sendo, portanto, de interesse público, a submersão em um “Estado hipócrita” ou “demagogo”, que exige algo que ele mesmo não cumpre.

¹²³ BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940. *Institui o Código Penal Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 16/01/2017.

2. A DECADÊNCIA ENQUANTO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional (Lei Federal n.º 5.172, de 25.10.1966) foi recepcionado pelo ordenamento jurídico como lei complementar nacional por tratar de assuntos reservados a tal diploma normativo, operacionalizando o comando constitucional contido no art. 146, III, da Constituição Federal¹²⁴.

Neste contexto, foram inseridas no Código Tributário Nacional normas gerais que tratam de vários assuntos cuja observância se faz obrigatória por todos os entes tributantes. Dentre as normas gerais constantes do CTN, constam as atinentes ao nascimento do crédito tributário, através do lançamento (art. 142/CTN), bem as formas e a respectiva disciplina através das quais o crédito será extinto (art. 156/CTN).

Situadas entre as formas de extinção do crédito tributário tem-se a decadência e prescrição tributárias, cujo estudo merece atenção face, inclusive, à costumeira confusão, não só terminológica, mas também quanto à sua natureza jurídica, causa e efeitos inerentes a estes dois institutos.

Tanto a decadência, como a prescrição, surgiram da necessidade de salvaguardar situações fático-jurídicas, assegurando estabilidade e paz sociais nas relações, especialmente aquelas controvertidas como é o caso da tributária, em que normalmente haverá resistência do polo passivo ao cumprimento de seu objeto.

Mas, digno de alerta se faz que ambas – decadência e prescrição – protegem não apenas as pessoas contra as quais o titular do direito poderá opô-lo, mas também, a coletividade de uma maneira geral, indeterminadamente, eis que seria muito “temerário” submeter alguém – indefinidamente no tempo – a uma potencial ação do titular de um

¹²⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadências tributárias:[...]

direito. Tal situação se tornaria indesejável, eis que geraria uma instabilidade nas relações sociais e jurídicas.

2.1 FUNDAMENTOS, EFEITOS E TRAÇOS DISTINTIVOS ENTRE A PRESCRIÇÃO E A DECADÊNCIA

Em homenagem à paz social, à estabilidade e à segurança das relações jurídicas – objetivos e valores essenciais em um Estado de Direito – as prerrogativas jurídicas não reivindicadas ou não exercidas nos momentos positivamente previstos serão extirpadas, pois o ordenamento retira a titularidade dos direitos subjetivos anteriormente surgidos, extinguindo as relações jurídicas de outrora.

O principal objetivo do ordenamento jurídico – leia-se: Estado de Direito – é o provimento ou a manutenção da estabilidade, ordem e segurança nas relações sociais. Em assim sendo, quando um dever jurídico é descumprido por alguém, aquele eventual prejudicado dispõe de um determinado prazo de tempo para a tomada das providências apropriadas à defesa de seu direito violado, sob pena de caducidade ou preclusão.

A concepção de sujeição temporal integrou-se à realidade abstrata do direito, sobrepondo-se toda a fenomenologia de atuação jurídica sob os auspícios do realizar temporalizado em que, inclusive, “encontra-se uma das mais fantásticas criações humanas: o conceito ideológico de separação entre o passado, presente e futuro”¹²⁵, conforme afirma Jeniêr.

Acerca da força do tempo enquanto elemento influenciador do direito, Theodoro Júnior lembra que o decurso do tempo, como acontecimento natural, exerce efeitos – positivos ou negativos – sobre as relações ou situações jurídicas, pois a lei toma o tempo como causa da aquisição ou da extinção de direitos ou de faculdades jurídicas¹²⁶.

¹²⁵ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 76-77

¹²⁶ Neste sentido, confira-se: THEODORO JR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil – Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova*. 2. ed. Vol. III. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 147

Em outras palavras, o transcurso temporal tem o condão de extinguir determinadas relações jurídicas, criá-las ou, às vezes, até mesmo substituir umas por outras, conferindo assim estabilidade nas relações interindividuais e a promoção da paz social.

O tempo, nessa ordem de ideias, exerce um importante papel como elemento estabilizador das relações sociais; não podendo um particular, ou até mesmo, uma autoridade administrativa, permanecerem inativas indefinidamente no tempo, sob pena de caducidade ou preclusão de seu interesse, ainda que este venha a ser elevado à categoria dos *públicos* ou *indisponíveis*.

Afinal de contas, *dormientibus jus non succurrit*: “o Direito não socorre aos que dormem” (aos que negligenciam sua defesa). A expressão equivale à outra: *sero venientibus ossa*: “aos retardatários, os ossos”¹²⁷ conforme metaforicamente mencionado por Alonso.

Quando a vítima da violação ao direito é o Poder Público, a lei igualmente deve fixar um prazo para que este adote as medidas pertinentes na busca da defesa de seu interesse, via exercício da competência funcional que lhe foi deferida legalmente.

Seguramente se extrai que a decadência e a prescrição são preceitos de ordem pública que têm fundamento comum nesta poderosa ação do tempo dotado de força criadora, extintiva ou modificativa das relações intersubjetivas, visando conferir-lhes estabilidade.

Objetivam evitar, assim, a perpetuidade dos direitos quando seus titulares apresentam desinteresse ao se quedarem inertes quanto à sua garantia ou preservação durante determinado lapso temporal assinalado em lei¹²⁸, conforme discorre Vaz, ao introduzir a natureza jurídica dos institutos em apreço.

Ainda segundo o autor, objetivam, por outro lado, conceder maior estabilidade às relações jurídicas, submetendo ao tempo a validade das ocorrências, representando – ambas – “simples expectativas de direito,

¹²⁷ Neste sentido, confira-se: ALONSO, José Antônio Martinez. *Dicionário de Latim Jurídico e Frases Latinas*. Coleção Almeida Cousin. Espírito Santo: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, 1998, p. 122.

¹²⁸ VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002. p. 112.

não se podendo alegar a exceção do direito adquirido, a fim de elidir a aplicação de lei nova¹²⁹.

Em que pese tal fundamento em comum (a ação do tempo), os efeitos e o objeto de ambas despertam inúmeras controvérsias no meio doutrinário e, portanto, causam bastante discussão acadêmico-teórica em todos os ramos do direito.

Ao apontar para a elevada importância no quadro dogmático jurídico e caracterizá-las, Jeniêr entende que ambas são “fatos jurídicos” que, surgidos “a partir da incidência normativa sobre o evento positivamente determinado (inércia do agente + tempo)”, possuem como principal efeito a desconstituição de outros fatos e/ou relações jurídicas, e a criação, como consequência, de outras situações jurídicas (inovação) deles decorrentes¹³⁰.

Ainda segundo Jeniêr, tanto a decadência como a prescrição podem ser tratadas tanto como elemento normativo (descrição como causa e efeito), como elemento factual (acontecimento do mundo), assumindo, portanto, uma dúplice realidade (fática e jurídica)¹³¹.

A força determinante e poderosa do tempo, que não espera pela atitude da parte, cristaliza-se na decadência e na prescrição, enquanto institutos jurídicos limitadores temporais e que acabam privando alguém de um determinado bem da vida por força de sua inércia, enquanto titular.

A tal respeito, oportunas se mostram as considerações quase poéticas de Santi, para quem:

O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição. Cego tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de

¹²⁹ Idem p. 112.

¹³⁰ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 81.

¹³¹ Ibidem, p. 80.

fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo¹³².

Não seria razoável e consentâneo com um Estado de Direito que o exercício das prerrogativas que um titular dispõe possa se perpetuar no tempo, indo de encontro a uma das finalidades do ordenamento jurídico que é a pacificação social.

Jeniêr elucida que “a classe dos direitos potestativos está sujeita à possibilidade de extinção em razão de sua não efetivação, sendo a ela então conferida o instituto da decadência que representa, exatamente, a impossibilidade de exercício desses direitos em face da inércia do titular ao longo do decurso de um prazo pré-determinado”. Enquanto que a prescrição, para o autor, “incidiria direta e exclusivamente sobre a pretensão”¹³³.

Ainda segundo o autor, a consequência da ordem de ideias acima é que na decadência impossível se faz cogitar de suspensão/interrupção, eis que se refere ao exercício de direitos potestativos o qual se dá independentemente da vontade ou colaboração ativa daqueles que a eles estão sujeitos, o que não acontece com os prazos prescricionais (susceptíveis, invariavelmente, a causas suspensivas/interruptivas positivadas), os quais incidem sobre os denominados “direitos a uma prestação” e que requerem, assim, em sua conformação, a atuação positiva do agente obrigado¹³⁴.

A decadência atua no *plano jurídico da existência* da prerrogativa jurídica, extinguindo e substituindo as relações jurídicas anteriores à sua materialização por outras, extirpando fatos jurídicos a ela positivamente relacionados. Enquanto que a prescrição não age nesse mesmo plano, mas sim, no *plano jurídico da eficácia*, da efetividade, retirando do

¹³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 62, nov. 2000, p. 39.

¹³³ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 84.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 84.

elemento jurídico considerado o seu atributo de *exigibilidade*¹³⁵, conforme observou o autor capixaba.

Quanto à natureza do direito que se extingue, Brito afirma que ambas, decadência e prescrição, supõem um direito nascido e efetivo; porém, no caso da decadência, esse direito não foi efetivado pela falta do exercício, enquanto que na prescrição ele perdeu a eficácia pela falta de proteção pela ação contra a violação sofrida¹³⁶.

Dantas observa que se o prazo é estabelecido para definir o momento do nascimento da relação jurídica (nascimento do direito) ou diz respeito ao eventual exercício desta para que tenha existência, ele terá natureza decadencial. Se, adversamente, a relação jurídica, já ocupa espaço, mas o direito já existente está sendo lesado, reclamando atuação do titular para buscar uma proteção judicial (*actio nata*), o prazo será prescricional¹³⁷.

Ainda segundo o autor, não se deve confundir o exercício do direito de ação e o exercício do direito subjetivo material. A ação representa o meio de que deve servir-se o titular do direito para protegê-lo¹³⁸. A prescrição não extinguiria o direito, de forma direta e imediatamente, mas apenas a ação que é o mecanismo de sua proteção. A decadência, ao contrário, fulminaria o próprio direito.

Há quem sustente, a par dos critérios examinados e distintivos entre decadência e prescrição (a primeira extingue o próprio direito em si, enquanto que a segunda extingue a proteção a este direito) que aquele pagador de uma exigência fiscal “apenas” prescrita não teria direito à restituição, pois unicamente a proteção jurídica daquele direito foi quem

¹³⁵ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 84-85.

¹³⁶ Neste sentido, confira-se: Brito, Edvaldo. *Problemas de Processo Judicial Brasileiro*, coord. Valdir Rocha Oliveira. São Paulo: Dialética, 1996 p. 89-90.

¹³⁷ Neste sentido, confira-se: DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 196.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 198.

desapareceu por força do tempo, subsistindo, contudo, o direito potestativo ao crédito (embora desprovido de proteção).

Este pensamento é compartilhado de perto por alguns autores, atentos às distinções entre os institutos em estudo, a exemplo de Fanuchhi, ao discorrer que aquele que paga um tributo cuja ação de cobrança se acha prescrita, não terá direito de reivindicar sua restituição; contudo, quem paga um tributo que, embora devido, tenha sido lançado após a verificação da decadência, não perderá o direito à repetição do indébito fiscal, “da mesma forma que não o perde aquele que satisfaz um tributo falto de fato gerador”¹³⁹.

O tributarista em referência, ao se debruçar sobre os efeitos produzidos pela prescrição, segue sua linha de pensamento, esclarecendo que: “Se, após prescrita a ação, o sujeito passivo do acontecimento vier a satisfazer a prestação que lhe competia cumprir, a prática será tida como simples renúncia aos efeitos da prescrição, não gerando qualquer direito de repetição”¹⁴⁰.

Em que pese a coerência sedutora do raciocínio acima, ante aos estudos distintivos esboçados sobre o tema, esse entendimento doutrinário de fortes matizes civilistas não encontra sustentáculo na seara tributária. Ambas (decadência e prescrição) extinguem o crédito tributário (art. 156, V, CTN), e se o sujeito passivo efetuou um pagamento de algo que já estava “extinto” pela ação do tempo, consoante previsão normativa, terá sim direito à sua devolução, sob pena de locupletamento ilícito do Estado.

Assim, conquanto a exegese parta de uma premissa coerente com o direito privado, sua conclusão não está de acordo com a sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional (Lei Federal n.º 5.172, de 15.10.1966), pois, consoante o diploma normativo complementar, tanto a decadência (perda do “direito potestativo”), como a prescrição (perda do direito a uma “proteção”) fulminam o crédito tributário, não havendo possibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação respectiva, ensejando, inclusive, repetição do indébito face ao adimplemento de tributo prescrito.

Neste sentido, pontua Machado:

¹³⁹ FANUCCHI, Fábio. *A Decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970, p. 27.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 28.

Há quem sustente, é certo, que a prescrição atinge a pretensão, entendida esta como “o poder jurídico de exigir a reparação do direito violado”. E assim, mesmo quando consumada a prescrição, o direito material permanece existente, embora já não tenha o seu titular o poder de exigir a sua reparação. Ocorre que a pretensão ou o poder de exigir a atuação do Estado no sentido de garantir a reparação do direito violado, é matéria de direito processual¹⁴¹.

No plano tributário, têm como consequência a extinção do crédito e da obrigação pecuniária que lhe deu suporte, não sendo razoável imaginar que na prescrição – por ser norma que fulmina apenas o direito adjetivo ou processual – subsistiria o crédito fazendário (direito ao tributo lançado), embora despido de executoriedade.

Ambas, decadência e prescrição, neste aspecto se assemelham pelo fato de “punirem” a inércia do titular de um direito, como se o titular do direito a este renunciasse e de forma incontestada face ao seu não exercício. Igualmente, ambas prestigiam a transitoriedade das relações econômicas, conferindo-lhes estabilidade jurídica¹⁴², conforme observa Marins.

A mesma ação de tempo que proibiu o credor fazendário de eternizar seu direito fulmina também o direito do credor particular caso este não venha a exercê-los nos prazos igualmente previstos na norma geral tributária constante no CTN, pois, a extinção de direitos e pretensões pelo decurso o tempo, não tem por fundamento beneficiar devedor, nem, inversamente, prejudicar credor, até porque se admite que aquela se opere mesmo que a inércia seja decorrente do desconhecimento fático das partes.

Sendo assim, o CTN traz também regras atinentes à decadência e à prescrição relativas aos direitos de repetição do indébito nos artigos

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Pesquisas Tributárias: Decadência e Prescrição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 65.

¹⁴² Neste sentido, confira-se: MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 324.

168 e 169, sendo assegurados àquele que comprovou ter assumido o encargo fiscal ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar expressamente autorizado por este a receber o indébito (art. 166/CTN). No entanto, o exercício desses direitos deverá se dar nos prazos previstos nos artigos 168 e 169¹⁴³, considerados – respectivamente – como situações de decadência e de prescrição.

2.1.1 Considerações sobre o conteúdo dos direitos potestativos e seu exercício

Conforme amplamente veiculado, o critério distintivo tradicional e mais difundido é aquele que trata apenas dos efeitos de cada instituto: a decadência com o efeito de extinguir o próprio direito em si, enquanto que a prescrição extingue apenas o direito de ação. No entanto, esse critério distintivo está superado, por faltar-lhe base científica, além de utilizar como parâmetros apenas os seus efeitos ou consequências, desprezando sua causa¹⁴⁴, conforme observado na doutrina de Amorim Filho.

O professor paraibano, ao criticar o critério acima, aponta para outra solução a qual entende ser mais adequada e o faz valendo-se das lições de Chiovenda e Von Tuhr, considerando a existência de direitos subjetivos potestativos, cuja principal característica é o estado de sujeição que o seu exercício cria para outra(s) pessoa(s), mesmo contra sua(s) vontade(s), por influenciarem diretamente na esfera dos direitos

¹⁴³ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

¹⁴⁴ Neste sentido, confira-se: AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961

individuais alheios, gerando um dado estado de sujeição face à existência de tais prerrogativas, em um dado espaço de tempo (limitação temporal)¹⁴⁵.

O direito potestativo, nesta linha de raciocínio, representa o direito de praticar um ato que irá afetar o patrimônio jurídico de outrem, sem que este possa se opor.

Assim, parte o autor da teoria de Chiovenda que divide e classifica os direitos subjetivos em *direitos a uma prestação* (visa um *bem da vida*, mediante uma prestação positiva ou negativa da outra parte) e *direitos potestativos* (concebidos por lei e, uma vez exercitados, independentemente do concurso de vontade ou da aquiescência de outrem, geram um estado de sujeição).

Para o autor, o estado de sujeição é caracterizado pela situação daquele que, independentemente da sua vontade, ou até mesmo contra esta, sofre uma alteração na sua situação jurídica, por força do exercício de um daqueles poderes atribuídos a outra pessoa e que recebem a denominação de *direitos potestativos*¹⁴⁶.

Conforme Chiovenda, os direitos subjetivos se dividem em *potestativos* e *direitos a uma prestação*. A classe dos potestativos diz respeito àqueles que podem ser exercitados independentemente de qualquer colaboração de terceiros (revogar uma procuração, separação de corpos de um casal etc.). Já os direitos a uma prestação têm seu exercício condicionado à colaboração de terceiros, como – por exemplo – o recebimento de uma determinada quantia¹⁴⁷.

Na mesma linha de raciocínio, Jeniêr assim discorre, ao partir da divisão proposta dos direitos subjetivos em potestativos e direitos a uma prestação:

Identificamos que os direitos potestativos representam aquela categoria dos direitos subjetivos cujo exercício independe completamente de quaisquer inclinações pessoais do agente contra o qual é ele exercido, sendo a ele

¹⁴⁵ Ibidem, p. 97-98

¹⁴⁶ Ibidem, p. 100

¹⁴⁷ Neste sentido, confira-se: CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*, tradução do original italiano, *Instituzioni di Diritto Processuale Civile*, por Paolo Capitanio, com anotações de Enrico Tullio Liebman, 1. ed., Campinas: Bookseller, 1998, vol. 1, p. 26

relacionada, não a ideia de satisfação por meio de uma prestação (positiva ou negativa), mas sim, por meio da simples e suficiente sujeição do agente no polo negativo. Sua principal característica como se vê, é o estado de sujeição em que se encontra instado a permanecer o sujeito passivo, independentemente da sua vontade, ou, até mesmo, contra ela¹⁴⁸.

A mesma divisão proposta para os “direitos subjetivos” é adotada por Machado cuja doutrina faz alusão aos direitos a uma prestação e aos direitos potestativos. Assim, para o tributarista, os primeiros têm por objeto um bem da vida, o qual é obtido mediante uma prestação a cargo de outrem, cujo exercício por parte de seus titulares depende da colaboração daquele que é devedor da respectiva prestação. Não ocorrendo aludida colaboração precisarão de uma ação para fazer valer. Por sua vez, os direitos potestativos não precisam da colaboração de ninguém para o seu exercício, sendo feito inclusive contra a vontade da outra parte cuja esfera jurídica sofrerá interferência¹⁴⁹.

Adiante-se que o direito à efetivação do lançamento tributário pela Fazenda Pública não depende de nenhuma concordância ou cooperação do sujeito passivo tributário, sendo uma prerrogativa do agente público competente, exercitável sem o concurso de vontade ou de atuação da parte subordinada, caracterizando, portanto, um direito público subjetivo potestativo conforme a classificação doutrinária acima apresentada.

Tais direitos potestativos representariam uma categoria autônoma de direitos subjetivos desprovido de conteúdo prestacional e que representa um direito de interferência na esfera jurídica da outra parte, pelo qual um titular ao exercê-lo interfere na situação alheia, sem que a

¹⁴⁸ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 63

¹⁴⁹ Neste sentido, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. Imprescindibilidade da Ação Declaratória do Direito de Compensar Tributo Indevido. In *Problemas de Processo Judicial Tributário*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998, p. 18

outra parte possa fazer nada para impedi-lo (como por exemplo, o direito a dissolver uma sociedade conjugal).

Outra característica é que, além de não corresponderem a uma prestação, contra o seu exercício a outra parte nada pode fazer. É o caso típico dos mandatários, donatários e condôminos que experimentam os efeitos da extinção do mandato, da doação e da comunhão, sem que possam se opor à realização dos atos que produziu aqueles efeitos.

Falla ao se referir às “potestades” (direitos potestativos), terminologia adotada pelo Direito Administrativo Espanhol, leciona:

[...] o poder ocupa uma posição preliminar em relação ao relacionamento legal. Como observa Giannini, é o ato de exercer o poder que dá origem a novos relacionamentos e situações jurídicas: pelo seu exercício realiza-se uma atualização, em virtude da qual surge uma nova relação entre o detentor do poder e os assuntos a que se refere o exercício do mesmo. O poder consiste, portanto, em um poder de ação que, exercendo-se de acordo com as normas jurídicas, produz situações legais em que outros assuntos obrigados. Antes do exercício do poder, esses últimos assuntos estão em uma situação abstrata de submissão, mas, uma vez exercido o poder, eles passam para uma situação concreta de forçado (Tradução livre, original em Espanhol¹⁵⁰).

Dias, ao comentar sobre as lições acima transcritas, acrescenta ainda a título de características das potestades o fato de serem

¹⁵⁰ Segue o original, *in verbis*: la potestade ocupa una situación preliminar respecto de la relación jurídica. Como señala Giannini es el acto de ejercicio de la potestade el que da lugar al nacimiento de nuevas relaciones y situaciones jurídicas: por su ejercicio se opera una actualización, em virtud de la cual surge una nueva relación entre el titular de la potestade y los sujetos a los que el ejercicio de la misma se refiere. La potestad consiste, por tanto, em um poder de actuación que, ejercitándose de acuerdo com normas jurídicas, produce situaciones jurídicas em las que otros sujetos obligados. Com anterioridad al ejercicio de la potestade, estos últimos sujetos se encuentran em una situación abstracta de sumisión, pero, uma vez ejercitada la potestade, pasan a una situación concreta de obligados. (FALLA, Fernando Garrido. *Tratado de derecho administrativo*, vol. 1. Madri: Editorial Tecnos, 1989, p. 360).

geralmente criadas por lei, sua indisponibilidade (inalienabilidade, irrenunciabilidade e intransferibilidade), além do fato de poderem não apenas criar situações jurídicas novas, mas também conservar as já existentes¹⁵¹.

Embora tidas como “irrenunciáveis”, o autor atenta para o fato de que as “potestades” estão sujeitas aos prazos decadenciais previstos em lei, em homenagem à segurança jurídica.

Conforme abordagem específica a ser realizada em tópico próprio, entre as diferentes potestades ou direitos potestativos da administração pública, todos destinados a propiciar a consecução do interesse público e que colocam os particulares em uma situação de sujeição, encontra-se – inegavelmente - o “dever-poder” de efetuar o lançamento tributário.

Seixas Filho caracteriza o direito potestativo como sendo “um fenômeno extremamente isolado”, “uma espécie de direito subjetivo” em que o sujeito não tem direito a uma prestação ou pretensão, mas sim a “exercer um seu direito a que a outra pessoa tem que se sujeitar, sem qualquer possibilidade de confissão ou arrependimento”. Cada *direito subjetivo* de uma parte corresponde a um *dever jurídico* da outra que lhe é contraposta, ambos compondo a estrutura básica de uma relação jurídica de obrigatoriedade de sujeição, de abstenção ou de cumprimento¹⁵².

Portanto, em se tratando de direito subjetivo potestativo, uma das partes o exerce, independentemente do concurso de vontades (aquiescência) da outra parte; e esta fica sujeita aos efeitos do ato com o qual sequer contribuiu, embora não possa se opor. A esfera jurídica de uma parte fica alterada pela manifestação de vontade alheia, independentemente da sua própria vontade. O exercício de tais direitos prescinde de uma ação para sua proteção.

¹⁵¹ Neste sentido, confira-se: DIAS, Eduardo Rocha. Considerações acerca do lançamento tributário e da decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 154

¹⁵² Neste sentido, confira-se: FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 35.

Amorim Filho diferencia ainda o direito potestativo (caracterizado pela sujeição de uma das partes) de uma *mera faculdade*, pois nesta, seu exercício só afeta a esfera jurídica de terceiro com a aquiescência deste. Cita como exemplo, o proprietário que tem o poder de alienar um bem que lhe pertence, mas fica na dependência de alguém querer adquiri-lo, pois ninguém será obrigado a assim proceder. O exercício desse poder de vender a coisa que o proprietário dispõe não cria um estado de sujeição para terceiros sem a vontade desses, configurando *mera faculdade* e não um direito potestativo¹⁵³.

Conforme Amorim Filho: os direitos potestativos não constituem uma prestação, se exercitam e atuam, *a priori*, mediante a simples declaração de vontade unilateral de seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais, e em qualquer hipótese sem o concurso de vontade (aquiescência) daquele que sofre a sujeição¹⁵⁴.

Adverte o autor que ainda quando o direito potestativo tenha seu exercício exclusivamente na via judicial, tal fato não o descaracteriza visto que este não tem por objeto uma prestação de outrem, mas apenas, faz valer um direito que independe da aquiescência da outra parte. Exemplo desta situação: cônjuge coacto que entra com uma ação para anular o casamento. O cônjuge demandado nesta ação não será condenado a nenhuma prestação, mas apenas a uma sujeição (casamento anulado independentemente de sua vontade).

Desta feita, o que se visa com a ação judicial representativa de um direito potestativo é a criação, extinção ou modificação de uma determinada situação jurídica, independentemente da vontade da outra parte, que ficará sujeita aos efeitos do ato, embora não tenha concorrido para sua feitura.

Tais ações (“constitutivas”), quando forem inerentes ao exercício de direitos potestativos, não tem por objetivo a satisfação de uma pretensão (poder de exigir de outrem uma prestação), pois os direitos potestativos não exigem uma prestação, não contém uma pretensão¹⁵⁵.

¹⁵³ Neste sentido, confira-se: AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961, p. 102.

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 102.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 102-103.

2.1.2 Considerações sobre a prescrição

Embora o foco do presente trabalho não seja a prescrição tributária, sua abordagem se faz necessária a título comparativo, pois, na mesma senda de objetivar conferir estabilidade nas relações sociais, conferindo ao tempo o poder de extinguir ou alterar relações jurídicas, temos o instituto em análise.

Não apenas a decadência, mas também a prescrição é instituto de profundas raízes romanas e, portanto, bem antigo, mas que ainda hoje enseja bastante discussão acadêmica quanto a um critério tido por “ideal” para distingui-la daquela, entre outros assuntos polêmicos.

Afirma Savigny, que a prescrição constitui uma exceção à regra geral de duração perpétua das ações¹⁵⁶. Surgiu com o direito pretoriano, embora tenha sido durante muito tempo um instituto completamente estranho ao direito romano.

Ainda segundo o jurista alemão o principal fundamento da prescrição é a necessidade de ser fixado um limite temporal o qual, uma vez atingido, venha a encerrar as dúvidas e controvérsias das relações jurídicas incertas.

Para efeitos de condições da prescrição, o autor inclui em primeiro lugar a “actio nata” (nascimento da ação/pretensão como termo inicial da prescrição) e destaca que esta se caracteriza por dois elementos: a existência de um direito atual, suscetível de ser reclamado em juízo e a violação deste direito, a qual a ação tem por fim remover.

Assim apregoa Miranda:

Os prazos prescricionais servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrimo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou a acionabilidade. Qual seja essa duração, tolerada, da eficácia pretensional, ou simplesmente acional, cada momento da civilização o determina¹⁵⁷.

¹⁵⁶ SAVIGNY, Friedrich Carl von. Sistema do Direito Romano Atual. Vol. VIII. Tradução de Ciro Mioranza. Ijuí/RS: Unijuí, 2004.

¹⁵⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo IV, 4.

Para alguns autores, a exemplo de Diniz, a prescrição representa uma penalidade imposta a um titular negligente de um direito, que deixa de exercitá-lo, tão logo tenha ocorrido sua violação¹⁵⁸.

Observa Amorim Filho que: “violado o direito (pessoal ou real), nasce a pretensão (ação material) contra o sujeito passivo; recusando-se o sujeito passivo a atender a pretensão, nasce a ação processual, com a qual se provoca a intervenção do Estado”¹⁵⁹.

A pretensão seria um poder dirigido contra o sujeito passivo da relação de direito substancial, ao passo que a ação processual é poder dirigido contra o Estado, para que esse satisfaça a prestação jurisdicional a que está obrigado (direito subjetivo a uma prestação e não direito subjetivo potestativo, como no caso da decadência).

A ação não nasce diretamente da violação ao direito, mas da recusa do obrigado em satisfazer a pretensão, conforme digressão distintiva feita por Amorim Filho entre a pretensão e a ação. Tal diferenciação é importante na doutrina do processualista paraibano, pois para ele o início do prazo prescricional é determinado pelo nascimento da pretensão, daí que a prescrição atingiria primeiramente a pretensão e não a ação, podendo até haver casos em que a prescrição da pretensão ocorra sem que a ação tenha sequer nascido.

Conforme sua teoria, se por caso se entender que a prescrição atinge diretamente a ação processual, se concluirá – forçadamente – que a pretensão restará inabalada, persistindo, portanto, para o credor o poder de exigir a prestação (embora que apenas extrajudicialmente), frustrando-se, assim, a principal finalidade da prescrição: paz social – segurança e estabilidade nas relações jurídicas.

Gonçalves, seguindo em parte a linha de pensamento de Amorim Filho, destaca como requisitos da prescrição a violação do direito

ed. São Paulo: RT, 1974, p. 101.

¹⁵⁸ Neste sentido, confira-se: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, Vol. 1., p. 406.

¹⁵⁹ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 107, jan./jun. 1961

(nascimento da pretensão), a inércia do titular, bem como o decurso do tempo fixado em lei¹⁶⁰.

A par do que foi exposto, tem-se que a prescrição atinge a possibilidade de exercício da pretensão (*cessação da eficácia da pretensão*), face ao transcurso de um determinado lapso temporal e atinge exclusivamente as denominadas ações condenatórias, as quais se pretende obter do demandado uma determinada condenação/prestação positiva ou negativa.

O efeito prescricional é o da perda da pretensão, provocado em virtude da inércia do titular ao não exercê-la dentro de um prazo legal – “perda da proteção jurídica atinente ao direito”¹⁶¹, conforme Diniz. Para a autora, a partir do momento em que o direito subjetivo é violado, nasce para o seu titular o direito a uma pretensão satisfativa – poder de exigir, coativamente, o cumprimento da obrigação¹⁶².

A pretensão, desta forma, nasce no dia em que o direito subjetivo à prestação é violado e se extingue no último dia do prazo prescricional definido em lei¹⁶³, fazendo com que o credor não possa mais exigir o cumprimento da prestação inadimplida, tampouco submeter o devedor aos meios coercitivos previstos no ordenamento.

Em outras palavras, o efeito *imediato* da prescrição seria a cessação ou o encobrimento da eficácia da ação ou da pretensão (direito subjetivo a uma prestação), enquanto que o efeito imediato da decadência – conforme se discorrerá adiante – é o de extinção do direito subjetivo potestativo.

Neste sentido, esclarece Amorim Filho que “a pretensão e a ação funcionam como meios de proteção e não como meios de exercício”¹⁶⁴. Nessa ordem de raciocínio a prescrição apareceria como um “escudo”

¹⁶⁰ Neste sentido, confira-se: GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Parte Geral. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 515.

¹⁶¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral do Direito Civil. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, Vol. 1, p. 404.

¹⁶² *Ibidem*, p. 404-406.

¹⁶³ Neste sentido, dispõe o art. 189 do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002): *violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que alude os arts. 205 e 206.*

¹⁶⁴ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961, p. 115.

protetor do direito subjetivo, o qual pode ser perdido sem abalar – aparentemente – o direito o qual protegia.

Porém, de nada adiantaria subtrair pela ação do tempo a eficácia da ação e deixar o direito sobreviver, pois a situação de intranquilidade e de instabilidade social persistiria. Portanto, uma vez ocorrido o desaparecimento do direito subjetivo a uma prestação (pretensão ou eficácia da ação), via reflexiva, o direito em si também fenece.

Assim, não é absurdo imaginar que o efeito *mediato* da prescrição seria o desaparecimento do direito, por decorrência lógica do sistema que busca a pacificação social, como objetivo maior, e que tem o tempo como evento poderoso.

Portanto, repita-se, embora os prazos prescricionais digam respeito apenas ao atingimento das pretensões que deles decorrem, eliminando sua eficácia, e não (diretamente) o direito protegido pela ação, este inevitavelmente acaba atingido, por via oblíqua e em decorrência lógica do próprio sistema jurídico pacificador social. E, no âmbito tributário, essa exegese parece óbvia eis que o art. 156, V, CTN, estabelece a prescrição, ao lado da decadência, como formas extintivas do crédito tributário, não havendo mais direito ao crédito prescrito.

2.1.3 Considerações sobre a decadência

Considerada como a repercussão do tempo ao direito, Vaz aponta para a origem etimológica da palavra decadência como sendo proveniente do latim medieval *decadentia*, formado sobre o verbo *cadere* (ação de cair, tombar, sucumbir, morrer, desaparecer, acabar-se, terminar...), com estreitas raízes do francês *décadence*¹⁶⁵.

O sufixo *ência* provem do latim *entia*; enquanto que o prefixo latino *de* significa “de cima de”. Fazendo a junção das partes, a palavra tem sua origem etimológica no sentido de “caído de cima de”, denotando um estado de sucumbência (estado daquilo que caiu).

¹⁶⁵ Neste sentido, confira-se: VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 108.

Com profundas raízes civilistas o fenômeno da decadência vem sendo definido, tradicional e genericamente, como “a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo pré-fixado, e este se esgotou sem que este exercício se tivesse verificado”¹⁶⁶, conforme Leal.

Os pressupostos da regra jurídica são os fatos, sendo indispensável que no comando normativo exista a indicação precisa dos fatos sobre os quais deva incidir. Partindo desta premissa compactuada por Pontes de Miranda e Reale, Leal destaca que esse fato ou é um acontecimento natural (alheio à vontade das partes), ou é um ato (volitivo humano) praticado no intuito de dar nascimento ao direito. Se, para o surgimento do direito – prossegue o autor – se estabelece um prazo dentro do qual se tenha que manifestar a vontade humana, para que ele surja ou possa ser exercido, diz-se que o prazo tem natureza decadencial¹⁶⁷.

Enquanto que a prescrição atinge o exercício da pretensão, a decadência atinge diretamente o próprio direito potestativo e ocorre pela falta de seu exercício – seja um exercício que se dê pela mera declaração de vontade¹⁶⁸, seja um exercício que se dê por meio de ação judicial¹⁶⁹ - dentro de um prazo que foi fixado em lei.

Decadência é significado de caducidade e significa o desaparecimento do próprio direito pelo fato de não ter sido exercido dentro do prazo estabelecido pela lei¹⁷⁰. Essa visão é adotada por Sousa, sendo prevalecente na doutrina tributária brasileira.

Assim, ao tratar da decadência, imperioso ter em mente que aquilo que intranquiliza o meio social não é a existência da pretensão,

¹⁶⁶ LEAL, Luiz da Câmara. *Da prescrição e da decadência – Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: Livraria Acadêmica e Saraiva, 1939, p. 123.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 128.

¹⁶⁸ Direito de preempção ou preferência, na forma do parágrafo único do art. 513 do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

¹⁶⁹ Direito de promover a anulação de casamento, na forma do art. 1.560 do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

¹⁷⁰ Neste sentido, confira-se: SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio da legislação tributária*, Parte Geral, Rio de Janeiro: Financeiras, 4. ed., 1964, p. 95-96.

mas sim, do próprio direito (potestativo), o qual enquanto perdurar poderá ser exercido inclusive sem a colaboração da outra parte.

A inexistência de decadência faria com que aquele prazo previamente determinado para o exercício de um direito fosse considerado inócuo, causando intranquilidade social e instabilidade nas relações jurídicas inerentes aos grupos sociais.

A intranquilidade prevenida pela decadência não é aquela referente ao exercício da pretensão ou à propositura da ação correspondente (prescrição); mas sim, a possibilidade de exercício do próprio direito em si.

Assim, a decadência igualmente visa à paz social e é caracterizada pelo decurso do prazo sem que o direito tenha sido exercido implicando, portanto, extinção deste.

Neste sentido, esclarece Amorim Filho que quando a lei fixa prazo para o exercício de um direito potestativo, o que ela visa, em primeiro lugar, é a extinção desse direito em si, e não a extinção da ação - “Essa também se extingue, mas por via indireta, como consequência da extinção do direito”¹⁷¹.

Ainda segundo o autor paraibano, o mesmo raciocínio acima não seria aplicável aos casos de exercício das pretensões que se irradiam de direitos (prescrição), pois o decurso do prazo sem o exercício da pretensão implica no encobrimento da eficácia dessa e não na extinção do direito que ela protege. Assim, em face dos “direitos a uma prestação”, a pretensão e a ação funcionam como meios de proteção (escudos) e não como meios de exercício¹⁷².

Portanto, apenas na seara dos denominados “direitos potestativos” é que se cogita da sua extinção em virtude do não-exercício, sendo a única classe de direitos que pode estar subordinada aos prazos de natureza decadencial.

Amorim Filho atenta para as seguintes conclusões da sua linha de raciocínio distintivo entre decadência e prescrição: tanto na decadência como na prescrição, a ação judicial não é atingida de modo

¹⁷¹ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961, p. 113.

¹⁷² *Ibidem*, p. 113.

direito, mas sim, indiretamente, pois – de modo direto – são atingidos o direito (na decadência) e a pretensão (na prescrição)¹⁷³.

Assim, todos os direitos a uma prestação/preensão estão sujeitos à prescrição, enquanto que os direitos sem prestação ou sem pretensão (*direitos potestativos*) estão sujeitos à decadência, nos quais é operada sua extinção quando não exercitados dentro de um prazo previamente determinado em lei.

O raciocínio é seguido de perto por Jeniêr, para quem no trato distintivo dos fenômenos jurídicos temporais e extintivos de decadência e prescrição, a primeira atinge aos denominados direitos potestativos em que ocorre a sujeição do agente que deve suportar a atuação de seu titular, enquanto que a segunda atinge os chamados direitos a uma prestação, agindo no plano da eficácia (retirando o atributo exigibilidade do direito em voga):

A decadência atinge, imediatamente, o fato jurídico, afetando, como consequência todos os seus efeitos, enquanto que a prescrição apenas atinge os efeitos, mantendo assim, existente (porém ineficaz) o fato jurídico que dera origem a relação por ela extinta¹⁷⁴.

Enquanto que a decadência promove a extinção do direito de submeter a outra parte ao exercício de algo por parte do titular do direito, a prescrição retira desse titular o plano da eficácia do direito, não atingindo diretamente o direito subjetivo em si, mas apenas a busca por uma tutela, por uma prestação que lhe assegure efetividade.

2.2 AS NORMAS DECADENCIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU EFEITO EXTINTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

¹⁷³ Ibidem, p. 114.

¹⁷⁴ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 85.

Doravante, se aprofundará a discussão sobre a decadência, mas o enfoque será exclusivamente pertinente à seara tributária, sendo o instituto tratado como causa extintiva do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário através do lançamento.

2.2.1 Análise das formas extintivas do crédito tributário

O direito tributário é um ramo do direito público eminente obrigacional e as obrigações que surgem da aplicação de suas normas devem ser extintas pelo decurso do tempo, uma vez verificado que o titular do poder de exigir seu cumprimento não o fez adequadamente.

A este respeito observa Carvalho, ao destacar o papel estabilizador do Direito nas relações sociais, o que muito lembra os apontamentos sobre segurança jurídica constantes no capítulo precedente:

O direito, tomado como instrumento da ação social para ordenar as condutas intersubjetivas, orientando-se por valores que a sociedade pretender ver realizados, não se compadece com a indeterminação, com a incerteza, com a permanência dos conflitos irresolúveis e com o perdurar no tempo sem definição jurídica adequada¹⁷⁵.

O artigo 156, do Código Tributário Nacional, enumera em seus onze incisos as formas através das quais um crédito tributário será considerado extinto: *pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição e decadência, conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação, a consignação em pagamento julgada procedente, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial com trânsito em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis nos termos da lei.*

Da leitura da norma geral em apreço, observa-se que não existe hierarquia ou preferência entre tais formas extintivas do crédito tributário, pois todas implicam impossibilidade de exigir administrativa

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. “Extinção da Obrigação Tributária nos casos de lançamento por homologação”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (organizador). Estudos em homenagem à Geraldo Ataliba - Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 220

ou judicialmente o tributo, pelo fato de que o crédito inexistente, devendo ser “dado baixa” em seu registro ou em sua inscrição em dívida ativa, conforme for o caso.

Embora o tributo represente uma obrigação comportamental de levar dinheiro ao Estado (“obrigação de dar”) cuja forma escorreita, natural, de extinção de uma obrigação de caráter patrimonial é o pagamento (art. 156, I, CTN), a norma geral tributária elencou outras formas de igual importância e cujos efeitos práticos são os mesmos aos do pagamento: o desaparecimento de valor a ser devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo fazendário e a consequente impossibilidade de cobrança da quantia pelo simples fato de o crédito correspondente não mais existir.

Além do pagamento, temos outras modalidades extintivas do crédito tributário, como a compensação. A compensação é forma extintiva do crédito tributário prevista pelo legislador complementar nacional, de raízes civilistas, e, consistente no “encontro de contas” entre os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária. Será possível sempre que uma lei a autorize e que se esteja diante da situação em que a Fazenda Pública seja credora e devedora ao mesmo tempo do sujeito passivo, conforme previsão contida nos arts. 170 e 170-A, do Código Tributário Nacional.

Os créditos envolvidos (compensáveis) deverão ser líquidos, certos e exigíveis (vencidos), sendo permitido, exclusivamente quanto ao crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Pública, que este venha a ser vencendo.

A transação representa outra forma extintiva com matrizes civilistas e consiste em uma espécie de “conciliação” em que as partes (credor e devedor) renunciam mutuamente a algum direito entre aqueles postulados (“concessões mútuas”). Está descrita no art. 171/CTN e impõe lei para sua celebração, culminando com a extinção do litígio e, consequentemente, do crédito tributário correspondente.

A remissão igualmente extingue o crédito tributário e consiste no perdão do crédito tributário lançado, mediante lei específica autorizativa (art. 172, do CTN e art. 150, §6, CF/1988), sendo observados como motivação da norma remissiva a situação econômica do sujeito passivo, o erro ou ignorância justificável deste, o pequeno valor do crédito tributário, questões de equidade, entre outras.

A conversão em renda do depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, efetuado na forma do art. 151, II, do CTN, também extingue o crédito tributário. Embora tal figura equivalha ao pagamento, o CTN optou por elencá-la como forma extintiva autônoma e distinta do pagamento, conforme se pode observar da inteligência do art. 156, VI, do CTN.

A homologação, expressa ou tácita, de um procedimento de lançamento tributário realizado na forma do art. 150 e seus parágrafos, do CTN, também é causa extintiva do crédito tributário.

Uma ação judicial de consignação em pagamento julgada procedente também extingue o crédito tributário na forma do art. 164/CTN, ou seja: o sujeito passivo pode efetuar o depósito (judicial) da importância que entende devida sempre que pretende pagar o tributo, mas o credor público condiciona o seu recebimento ao de outras importâncias com as quais o devedor não concorda; ou, diversamente, o credor condiciona o recebimento do tributo ao cumprimento de exigências positivas ou negativas desamparadas de fundamento legal. Pode ser manejada ainda quando ocorrer “bitributação” – duas fazendas públicas exigindo idêntico tributo sobre o mesmo fato.

Em qualquer caso, a ação em referência somente extinguirá o crédito tributário se julgada procedente, devendo a Fazenda Pública se contentar com a quantia com a qual foi condenada a receber ou com a forma através da qual compelida ao recebimento (desacompanhada de qualquer outra exigência fiscal de pagar ou de fazer/não fazer), conforme a causa ou motivo de seu ajuizamento.

Por seu turno, a decisão judicial com trânsito em julgado (irreformável e insusceptível de rescisão), bem como a decisão administrativa irreformável no âmbito daquela Administração Pública também dão ensejo à extinção do crédito tributário, desde que – obviamente – favoráveis ao sujeito passivo reclamante, consoante a exegese do art. 156, IX e X, do CTN.

A dação em pagamento exclusivamente envolvendo bens imóveis, uma vez autorizada em lei, é outro instituto que opera a extinção do crédito tributário, e que tem raízes civilistas ao lado de outras formas aqui já apresentadas, nos termos do art. 156, XI, do CTN.

A teor do que prevê o próprio CTN, em seu art. 141, as únicas formas extintivas do crédito tributário são apenas aquelas previstas no art. 156, acima analisadas, embora não seja absurdo se cogitar de outras

formas de extinção; no caso, causas diversas às elencadas na norma geral tributária mas com fundamento no direito civil e próprias das obrigações de natureza patrimonial - como por exemplo, a confusão¹⁷⁶ e a dação em pagamento¹⁷⁷ com bens móveis, desde que com previsão legal tributária e que não haja ferimento a princípio constitucional administrativo algum.

Em que pese a relevância de todas as formas extintivas do crédito tributário, o presente estudo focará apenas uma das formas de extinção do crédito tributário, no caso, a decadência. A abordagem preambular feita paralelamente à prescrição, outra forma igualmente extintiva, se deu no intuito de contextualização e visando sua diferenciação, enquanto institutos jurídicos aparentemente próximos, bem como suas causas e efeitos.

2.2.2 As normas decadenciais no Direito Tributário Brasileiro e suas implicações jurídicas

Considerando as premissas até agora apresentadas, é com acentuado afincamento na seara tributária que se contextualiza a decadência como fenômeno jurídico que atinge o plano da existência do *fato tributário*, destituindo-o de efeitos e, assim, desconstituindo a relação jurídico-tributária.

A prescrição opera igualmente quanto ao efeito extintivo do crédito tributário – conforme visto no tópico pretérito (art. 156, V, CTN) – porém, não age diretamente no *plano da existência*. Sua atuação se dá diretamente no *plano da eficácia*, da proteção/prestação, extraindo da relação jurídico-tributária o atributo *exigibilidade*.

Conforme Machado, a diferença essencial entre a decadência e a prescrição tributárias está em que a primeira diz respeito ao direito potestativo (em que “a satisfação depende exclusivamente de seu próprio titular”) de lançar ou de rever um lançamento já efetivado; enquanto que a segunda diz respeito ao direito de haver o tributo lançado – direito a uma prestação, pois sua satisfação depende da colaboração de outrem¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Arts. 381 a 384, da lei n.º 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil Brasileiro).

¹⁷⁷ Arts. 356 a 359, da lei n.º 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil Brasileiro).

¹⁷⁸ Neste sentido, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado,

Havendo inércia quanto ao exercício de qualquer um desses direitos, estes perecerão por força da decadência ou da prescrição, conforme o caso.

Esta pesquisa tem por foco o estudo da decadência, enquanto fenômeno extintivo da imposição estatal tributária; e, tendo em vista sua íntima ligação ao lançamento tributário, o tópico que ora se inicia irá abordar preliminarmente algumas considerações acerca deste procedimento administrativo, suas características e modalidades, no intuito de contextualizar a forma através da qual se operam os efeitos da decadência no Direito Tributário, bem como o seu prazo e seus termos iniciais de contagem.

De acordo com a sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional¹⁷⁹ (art. 113, §1º e art. 114), com a simples ocorrência do fato gerador se dará o surgimento da obrigação tributária principal de pagar tributo ou penalidade pecuniária tributária. Aludida obrigação nasce, porém, ilíquida e sem exigibilidade, atributos estes que somente após a constituição do crédito (lançamento) se farão presentes.

O nascimento da obrigação tributária se dá com a simples ocorrência do fato gerador (fato juridicizado), sem precisar de procedimento algum para sua formação. Opera-se de forma “automática”, pois “a incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes. [...]”; a regra jurídica incide porque o incidir é infalível [...]”¹⁸⁰, consoante as observações de Becker.

A propósito, cabem as explicações distintivas de Jeniêr entre *eventos*, *suportes fáticos* e *fatos jurídicos*. Para o autor os eventos seriam os fatos naturais ou elementos da vida que acontecem

Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 236.

¹⁷⁹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 309.

normalmente no mundo fenomênico; enquanto que os suportes fáticos estariam descritos nas normas (identificadores) para fins de realização de sua incidência; e, os fatos jurídicos, por sua vez, seriam os existentes no mundo jurídico, resultantes, portanto, da incidência normativa, da relevância que a norma conferiu.

Após a atribuição dessa relevância, o sistema normativo coloca-se a postos, aguardando a sua ocorrência no mundo natural, para que, a partir do momento positivamente determinado como suficiente para se considerar ocorrido o evento (suporte fático), realize-se a infalível incidência normativa, juridicizando o fato – fazendo surgir, no plano da existência, o fato jurídico – e constituindo, por consequência, os efeitos dele decorrentes¹⁸¹.

Contudo, adverte Ives Gandra da Silva Martins que o nascimento da obrigação tributária (ilíquida) não representa necessariamente o surgimento do crédito tributário (obrigação líquida)¹⁸². Não obstante este tenha a mesma natureza jurídica daquela (art. 139, CTN), quase sempre sua formação ocorrerá em momento distinto. Em metáfora comparativa, arremata: “Poder-se-ia imaginar o crédito tributário como uma fotografia revelada da obrigação, que representa, enquanto obrigação apenas, o filme tirado, mas não revelado¹⁸³”.

Ainda segundo o jurista¹⁸⁴, com base no artigo 139 do Código Tributário Nacional, há dois momentos essenciais para a “conformação do crédito tributário” – um primeiro momento que diz respeito ao surgimento da obrigação e um segundo momento, mormente ao

¹⁸¹ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 48-61.

¹⁸² Neste sentido, confira-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 284

¹⁸³ *Ibidem*, p. 285

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 279

surgimento do próprio crédito -, sendo “de costume dizer-se que o lançamento é, simultaneamente, ato declaratório e constitutivo, visto que declara a existência da obrigação tributária e constitui o crédito correspondente”.

Na mesma simetria de entendimento, Machado explica que obrigação tributária e crédito tributário não se confundem, pois “embora não sejam realidades substancialmente distintas, são momentos distintos de uma realidade que é a relação obrigacional tributária”¹⁸⁵.

Ainda segundo o autor, “o lançamento é a fronteira entre a obrigação e o crédito tributário”, por representar o “acertamento dessa obrigação”, “ao cabo do qual se tem o crédito tributário”. Referido “acertamento” tem por função conferir exigibilidade à obrigação, tornando-a, portanto, líquida, certa e exigível.

Não existe, no direito tributário brasileiro, tributo sem lançamento, o que pode existir é o lançamento se operar pelo simples silêncio da administração, consubstanciando uma homologação tácita da apuração feita pelo próprio contribuinte¹⁸⁶.

Nesse passo observa-se que no Direito Tributário se tem dois momentos distintos embora ligados intrinsecamente: primeiramente nasce a *obrigação*, com o simples surgimento do *fato gerador* previamente definido em lei, ante à subsunção fiel do ato ou fato praticado pelo sujeito passivo à lei tributária definidora do tributo; segundo, nasce o *crédito* fiscal, não de forma autônoma (se comparado o surgimento da obrigação pela simples ocorrência do fato gerador), mas sim após a atividade administrativa de “lançamento”.

Partindo de uma ideia aproximativa entre os “ramos” do direito, Ataliba coloca o lançamento tributário no tema do “direito administrativo tributário”, afirmando que compete à autoridade administrativa aplicar a lei ao caso concreto, examinando, através de um procedimento, a presença dos elementos abstratamente contidos na hipótese de incidência¹⁸⁷.

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 223

¹⁸⁶ Ibidem, p. 225

¹⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 105-106.

O lançamento tributário representa um “poder-dever” da autoridade fazendária, qualificado como direito potestativo, porquanto sua efetivação representa um poder oponível ao sujeito passivo, independentemente de qualquer inclinação pessoal desse. Por outro lado, em contrapartida e ao mesmo tempo, apresenta-se como um autêntico dever do agente fiscalizador, o qual deve realiza-lo sob pena de responsabilidade funcional. A administração tem o poder contra o administrado, representado no ato de lançamento tributário, e o dever do agente investido na função pública perante o Poder Público.

O “dever-poder” (com ênfase no “dever”) da administração efetuar o lançamento é função exercida com a finalidade de satisfazer o interesse de outrem, no caso, da sociedade. Conforme explica Mello, os poderes de que está investida a Administração Pública são “instrumentais” destinando-se a assegurar finalidades de interesse público, o que leva o administrativista a concluir que os poderes estão subordinados aos deveres¹⁸⁸

Essa manifestação de poder, tida até como uma realidade potencialmente agressiva aos direitos dos administrados, decorrente da prática de um ato administrativo¹⁸⁹, representa a forma de atuação da administração pública e deve, portanto, estar subordinada ao atendimento das necessidades públicas, ao bem comum.

Para que a obrigação tributária de pagar tributo/penalidade ganhe liquidez e presunção relativa de certeza, se faz necessário que a autoridade administrativa - em caráter privativo, indelegável, *intransferível* (sem transferência de funções), irrenunciável e estritamente vinculado - adote o procedimento administrativo não só descrito, mas também conceituado, no artigo 142, do Código Tributário Nacional¹⁹⁰, denominado “lançamento tributário” e tendente a declarar a

¹⁸⁸ Neste sentido, confira-se: MELLO, Celso Antônio de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 199. p.31-32

¹⁸⁹ Neste sentido, confira-se: SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 40

¹⁹⁰ Art. 142 (CTN). Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

ocorrência da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, identificar seu sujeito passivo, calcular o montante do tributo devido, bem como – se for o caso – aplicar a penalidade pertinente.

Atento ao princípio da legalidade que irradia o caráter vinculado do “lançamento”, suas funções e da imprescindibilidade deste para a exigência do tributo, Nogueira, discorre que:

[...]se ‘abstratamente’ não pode existir tributo sem lei que o institua e se ‘objetivamente’ não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, ‘subjetivamente’ não pode ser efetivada a arrecadação ou pagamento de nenhum tributo sem a sua apuração, cálculo e identificação do contribuinte, que são funções específicas do lançamento¹⁹¹.

Conforme escreve Gandra, os quatro aspectos do lançamento tributário (identificação do sujeito passivo; identificação material da base de cálculo/determinação; identificação temporal e espacial do fato gerador; identificação quantitativa do montante do tributo) são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo, devendo ser determinados de forma clara e nítida, a não permitir dúvidas e a “espancar generalidades”, respeitando os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal¹⁹².

Conforme pesquisa de Mello nos sistemas tributários ou fiscais comparados, a expressão lançamento tem por correspondência vernacular: na Itália, *il accertamento*; na Argentina, *la determinación*; na Espanha, *la liquidación*; na França, *le rôle nominatif*; na Alemanha, *die Stuerveranlagung*; nos EUA, *the tax assessment*; e, em Portugal, *ato tributário*¹⁹³.

¹⁹¹ NOGUEIRA, RUY Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 30.

¹⁹² Neste sentido, confira-se: GANDRA, Ives. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 281

¹⁹³ Neste sentido, confira-se: MELLO, Antônio Carlos de Martins. Lançamento Tributário e Decadência. In *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 10.

Ainda segundo a pesquisa do citado autor, “lançamento” deriva de “lançar”, “arremessar a lança” (latim *lancea*), conotando o ataque do lanceiro que persegue suas vítimas sem piedade, apontando para seu caráter odioso e revelador de um fenômeno semântico milenarmente antipatizado pelos indivíduos¹⁹⁴.

Dantas informa que nos países anglo-saxônicos geralmente se emprega a expressão *tax assessment*. No caso de Portugal, a lei, contudo, adotou a expressão *ato tributário*, embora frequentemente se use o vocábulo *liquidação*. Nos países de língua castelhana, tanto se utiliza a expressão *liquidación* como *determinación*¹⁹⁵.

Sousa definiu o “ato de lançar” como “o ato ou série de atos da administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei elege como pressupostos da incidência, tendo como consequência a criação da obrigação tributária em sentido formal”¹⁹⁶.

A doutrina de Oliveira, ao analisar a definição legal constante do art. 142, CTN, apresenta o lançamento como sendo uma atividade privativa da administração pública, de natureza vinculada (não discricionária) e obrigatória, que tem por finalidade: *a*) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; *b*) determinar a matéria tributável; *c*) calcular o montante do tributo devido; *d*) identificar o sujeito passivo; e, *e*) aplicar a penalidade cabível, se for o caso¹⁹⁷.

Para Machado Segundo, “o lançamento é operação de acertamento e liquidação do crédito”, sendo através dele que a autoridade: “a) verifica se a norma tributária incidiu; b) liquida o valor

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 10.

¹⁹⁵ Neste sentido, confira-se: DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Lançamento Tributário e a Decadência. In *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 172.

¹⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio da legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 79.

¹⁹⁷ Neste sentido, confira-se: OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional- Comentários, Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 364-365.

do crédito devido (tributo e/ou multa); e, c) determina quem é o devedor desse crédito”¹⁹⁸.

Baleeiro discorre acerca da definição desse procedimento administrativo que faz nascer o crédito:

O lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativamente e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado¹⁹⁹.

Para Carrazza o lançamento é “um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto”²⁰⁰, sendo que a notificação do lançamento se limita a atribuir eficácia ao lançamento já praticado, na medida que leva ao conhecimento oficial do sujeito passivo a realização do referido ato administrativo. Assim, para o jurista, a eficácia do lançamento depende da notificação ao administrado.

Becker ensina que a partir da incidência da regra jurídica é necessário proceder à transfiguração da base de cálculo (“núcleo da hipótese de incidência”) em uma cifra numérica, para sobre esta calcular a alíquota do tributo, concluindo o que se chama de lançamento ou “acertamento” tributário ao conjunto dessas operações, que vão desde a investigação e análise fática, conversão da base de cálculo em cifra aritmética e, finalmente, cálculo da alíquota do tributo²⁰¹.

¹⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS, Paulo de Tarso Vieira Ramos. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 248

¹⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 502-503

²⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. rev. e amp. pela CF/88. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 338

²⁰¹ Neste sentido, confira-se: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 354

Embora definido em lei nacional, longe está o lançamento tributário de dispor de um conceito unívoco na doutrina²⁰², de acordo com a observação de Borges.

O caráter dinâmico da atividade de lançamento tributário é referenciado por Rocha Dias, para quem a referência trazida pelo art. 142 do CTN a “procedimento” caracteriza uma realidade dinâmica, decorrente da prática de uma série de atos pela administração, permitindo o exercício do direito de defesa (“impugnabilidade”) a partir da notificação ao sujeito passivo, com o que legitima a atuação estatal e protege o direito individual do administrado. Para o mestre em referência, o vocábulo “lançamento” não parece ter um sentido unívoco no CTN, sendo “multifuncional” dependendo do contexto que se insere – pode ser um procedimento, como também um ato ou decisão através dos quais se certifica o montante do crédito, verificando a ocorrência do fato gerador²⁰³.

As discussões doutrinárias acerca do conceito jurídico contido no art. 142/CTN começam por sua controversa caracterização como “procedimento” (conjunto de atos, ordenados, sequenciais, uniformizados, cadenciados, tendentes a um resultado ou ato final) ou apenas um “ato” administrativo – ato de lançar.

Borges tece crítica à conceituação de lançamento tributário, tomada como positivada, pois, segundo ele, esta função de conceituar institutos jurídicos deveria ser deixada para a doutrina:

A definição de lançamento estabelecida no artigo 142, caput, do Código Tributário Nacional não tem outro significado senão o de uma construção teórica do legislador que, sub-rogando-se autoritariamente no exercício de uma função doutrinária, pretende superar eventuais divergências teóricas sobre o conceito de lançamento como uma tomada de posição em

²⁰² BORGES, José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 17.

²⁰³ Neste sentido, confira-se: DIAS, Eduardo Rocha. Considerações acerca do lançamento tributário e da decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 152

termos de direito positivo. Ao invés de editar comando, avoca a definição de fenômeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa²⁰⁴.

Para Seixas Filho o lançamento é invariavelmente um “ato jurídico administrativo”, embora possa sofrer alterações quanto à sua modalidade ou até mesmo forma de composição (ato administrativo simples ou ato administrativo composto) conforme a vontade do legislador competente²⁰⁵.

Xavier elenca quatro defeitos constantes na definição legal de lançamento: 1) ao invés de “procedimento” é um “ato jurídico” da categoria “ato administrativo” concludente do procedimento descrito na norma geral; 2) confirma o caráter meramente descritivo, quando se refere aos verbos “determinar...”, “calcular...”, “identificar...”, traduzindo-se numa enumeração exemplificativa de operações lógicas subsuntivas de aplicação da lei tributária aos fato concreto; 3) confunde a norma tributária material da norma penal tributária (“propor a aplicação da penalidade cabível”); 4) menciona uma finalidade de “constituir o crédito tributário”, despertando a controvérsia acerca de sua natureza descritiva-declaratória ou constitutiva²⁰⁶.

Ainda consoante Xavier, o lançamento não vai criar uma nova relação jurídica, pois apenas “titula” a relação tributária de “crédito”, revestindo a eficácia de ordem de pagamento a uma dada importância. Assim, para o autor lusitano, o lançamento não criará nova relação jurídica; apenas quantifica e certifica o montante correspondente ao crédito, conferindo nova eficácia à relação jurídica que surgiu com o fato gerador²⁰⁷.

²⁰⁴ BORGES, José Souto Maior Borges. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: EDU/RT, 1976, p. 99.

²⁰⁵ Neste sentido, confira-se: Aurélio Pitanga Seixas Filho. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 25

²⁰⁶ Neste sentido, confira-se: XAVIER, Alberto. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 24-25

²⁰⁷ Neste sentido, confira-se: XAVIER, Alberto. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 571.

Xavier apresenta o lançamento como sendo um ato jurídico administrativo, da espécie dos “simples”, “modificativos” ou “assecuratórios” e “vinculados”, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável a esta, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade²⁰⁸.

A mesma ordem de elementos caracterizadores do lançamento é seguida de perto por Carvalho, que ao articular um conceito assim o faz:

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade²⁰⁹.

Em suma, para o autor o lançamento é “o ato administrativo de aplicação de norma tributária material que se traduz na declaração de existência e quantificação da prestação tributaria e na sua consequente exigência”.

Machado Segundo segue a mesma linha de raciocínio ao entender que o lançamento tributário, embora o CTN se refira a um procedimento, seria apenas um ato administrativo²¹⁰.

Para chegar a tal conclusão o autor parte da premissa segundo a qual “em sentido estrito, o procedimento de apuração de crédito tributário não seria lançamento, e a razão é simples: pode ele concluir precisamente pela inexistência de tributo a ser lançado, ou pode ocorrer a decadência do direito de lançar antes do término desse procedimento

²⁰⁸ Ibidem, p. 242-249

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12 ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 363.

²¹⁰ Neste sentido, confira-se: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS. Paulo de Tarso Vieira Ramos. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 250-251.

apuratório”. Em assim sendo, verificando-se qualquer uma das duas hipóteses referidas pelo jurista houve procedimento, mas não o lançamento, sendo este, portanto, um ato que pode ou não ser realizado ao final do procedimento de apuração.

Em seu artigo, o autor supramencionado elabora com base nessa linha de raciocínio o seguinte conceito de lançamento, o qual reflete o pensamento da maioria da doutrina tributária brasileira:

Assim, podemos conceituar lançamento como sendo o ato administrativo por meio do qual a autoridade competente, após verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular ou, por outra forma, definir o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, constitui o crédito tributário.²¹¹

A mesma linha de entendimento parecer ser adotada por Melo, ao afirmar que o lançamento tributário é ato administrativo o qual pode ou não decorrer de um procedimento, mas que com este não se confunde. Tanto o ato e o procedimento objetivam, para o autor, uma mesma finalidade, porém traduzem realidades distintas, “razão pela qual é equivocado o título (“procedimento”) conferido no CTN (art. 3º), em razão de que apenas o “ato” (lançamento) é que deve ser considerado para todos os efeitos fiscais (exigibilidade, decadência, contraditório, ampla defesa etc.)²¹².

Este ato individual, concreto, praticado pela autoridade administrativa fazendária competente, representa - para maioria maciça da doutrina - apenas o termo final de determinado procedimento instaurado (e que com este não se confunde) para fiscalizar o sujeito passivo tributário e se denomina “lançamento”. É por meio dele que se constitui formalmente o crédito tributário.

Carvalho comenta que o “dilema” acerca de sua caracterização de “ato” ou de “procedimento” pode se transformar num “trilema”: “ato,

²¹¹ Ibidem, p. 250-251.

²¹² Neste sentido, confira-se: MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 350-351.

procedimento ou ambos”. Em arremate à sua exposição de ideais, o autor afirma ser o lançamento apenas um “ato jurídico administrativo”, pois o procedimento não lhe é substancial, já que a constituição do crédito pode se materializar em ato isolado, independentemente de qualquer outro²¹³.

Santi concebe o lançamento tributário como sendo a “norma individual e concreta que formaliza o crédito tributário e decorre de procedimento administrativo realizado por autoridade administrativa”²¹⁴.

Acerca do dilema (“procedimento” ou “ato administrativo”) o autor aduz que:

Seja como sucessão de ‘vários atos jurídicos’, seja como de ‘formalidades’, seja como ‘conjunto de atos encadeados’, o sentido converge de forma expressa ou implícita, para o resultado finalístico do procedimento: um ato administrativo. No fundo – como sublinha Adolfo Merkel – ‘toda administração é processo administrativo, e os atos administrativos apresentam-se como meros produtos do processo administrativo’²¹⁵.

E, após a conclusão deste procedimento administrativo, em todas as suas etapas mencionadas no art. 142/CTN realizadas de forma individualizada, tem-se a constituição definitiva (pelo menos na órbita administrativa) do crédito tributário, não mais se cogitando de perda do direito potestativo de fazê-lo (decadência); mas sim, de perda do direito à proteção ou de uma prestação (prescrição), pelo decurso do tempo fixado em lei (complementar).

De fato, “procedimento é o caminho a ser percorrido pela Administração a fim de cumprir determinadas sequencias para chegar ao ato final”, essa é a definição de Figueiredo em que a autora ilustra com os exemplos de licitação e de concurso públicos, nos quais sempre haverá um procedimento. Para a autora, o procedimento poderá dispor de duas acepções: (i) “conjunto de formalidades necessárias para a emanção de atos administrativos”; ou, (ii) “sequência de atos

²¹³ Neste sentido, confira-se: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 220.

²¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Mas Limonad, 2000, p. 109.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 148

administrativos, cada qual ‘de per si’ desencadeando efeitos típicos, porém todos tendentes ao ato final, servindo-lhe de suporte de validade”²¹⁶.

Acerca do lançamento tributário, a autora supracitada compreende que ele está imerso na categoria dos “atos administrativos receptícios, que não se completa, ou, por outra, não atinge sua eficácia sem a notificação ao sujeito contribuinte” (devido processo legal – ampla defesa).

Esse caráter “receptício” do lançamento, acima mencionado, corresponde ao que o Direito Espanhol denomina “potestade” e, aqui, no Brasil, aos denominados “direitos potestativos”, conforme já destacado em item próprio desta pesquisa.

É certo que mesmo tendo havido a decadência, ou outra forma “extintiva” do crédito tributário (art. 156, CTN), em sendo o lançamento um direito potestativo, este poderá – em tese – vir a ser realizado pela autoridade fazendária mesmo diante de tais situações extintivas do direito de fazê-lo; contudo, será um *ato* flagrantemente irregular, ilegal, portanto.

Outra questão que muito se discutiu, embora hoje praticamente pacificada, é se o lançamento teria natureza apenas constitutiva ou apenas declaratória, ou ainda se estaria dotado de uma natureza dúplice ou mista (constitutiva + declaratória).

Tal discussão ao que parece foi fomentada a partir das célebres lições opostas entre Giannini e Allorio:

O prêmio considerado é espontaneamente indivisível na medida da eficiência da imposição. Alla mia rivendicazione del carattere costitutivo de questa e opto sopra tutto, A. D. Giannini. Por exemplo, é necessário verificar a validade da defesa, da questo tentata, della tesi dichiarativa dell'imposizione, da quimioterapia e do tratamento de nata negativa de ogni efficacia propriamente primitiva de água mineral (poichè l'efficacia dichiarativa viene intensa nel senso puramente logico Neste caso, a determinação do caráter

²¹⁶ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existe Ação Proposta. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 368.

primário e secundário da situação é essencial, e que é necessário garantir que seja necessário realizar as seguintes atividades: Giannini dovesse, e che del resto intendesse rispondere (Tradução Livre, original em Italiano²¹⁷).

Talvez o ponto nodal da discussão não seja propriamente a “natureza jurídica” do lançamento; mas sim, quais os seus *efeitos jurídicos*: constitutivos, declaratórios ou ambos a um só tempo²¹⁸. É essa a observação digna de nota por onde partiu Jeniêr ao analisar o tema lançamento tributário e decadência, por entender que a definição da natureza jurídica de algo será sempre relativa a depender do critério utilizado pelo intérprete.

Há, atualmente, quase um consenso doutrinário no sentido de que o lançamento tributário tem dupla natureza ou função: **declaratória**, mormente ao surgimento da obrigação tributária principal (pagar tributo/penalidade); e, ao mesmo tempo, **constitutiva** do crédito tributário, eis que sem o lançamento a Fazenda não disporá do direito público subjetivo àquela prestação.

Esta é a posição, por exemplo, de Figueiredo, que ao defender sua natureza declaratória, visualiza a obrigação pré-existente e ao conceber

²¹⁷ Segue o original, *in verbis*: Le prime considerazioni s’indirizzano spontaneamente al tema dell’ efficacia dell’imposizione. Alla mia rivendicazione del carattere costitutivo di questa si è oposto sopra tutto, A. D. Giannini. Per apprezzare convenientemente il valore della difesa, da questo tentata, della tesi ‘dichiarativa’ dell’imposizione, di quella tesi che si risolve nella negazione d’ogni efficacia propriamente giuridica dell’imposizione (poichè l’efficacia dichiarativa viene intesa nel senso puramente logico, di constatazione cioè d’un effetto giuridico determinatosi prima già perfetto, senza che nulla vi s’aggiunga), è necessario, perchè proprio a queste ragioni sembra che Giannini dovesse, e che del resto intendesse rispondere (GIANNINI e ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. Torino: UTET, 1963, p. 553).

²¹⁸ Neste sentido, confira-se: JENIER, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 82

sua natureza – ao mesmo tempo – constitutiva, considera que somente após a “expedição do lançamento” é que se passará a exigir o crédito²¹⁹.

Tal interpretação é reforçada ao se observar que a legislação aplicável ao lançamento quanto aos seus aspectos materiais (base de cálculo e alíquotas pertinentes, isenções, identificação do sujeito passivo etc.) é aquela em vigência no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que tenha sido posteriormente revogada ou modificada (arts. 143 e 144, *caput*, CTN). Enquanto que a legislação aplicável aos aspectos formais ou procedimentais é aquela em vigência na data da prática do ato (art. 144, §1º, CTN). Tais regras de aplicação da legislação tributária no tempo, bem refletem a natureza constitutiva (relativamente ao crédito) e declaratória (relativamente ao fato gerador) da atividade de *lançamento tributário*.

Referida opinião é comungada por Machado Segundo, ao explicar que é esta a razão para que o lançamento seja regido pela lei vigente ao tempo em que ocorreu o fato gerador respectivo (foi neste momento que a relação jurídica nasceu) e que, no que concerne aos aspectos formais do lançamento, a legislação aplicável é aquela vigente ao tempo em que foi constituído o crédito tributário, salvo para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros, até porque – nesse caso – estaria havendo “uma mudança em elemento essencial da relação jurídica”²²⁰.

Essa tese dualista é aceita na doutrina de Martins, para quem – seguido de perto pela maioria dos tributaristas - o lançamento tributário é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito²²¹.

“Dupla eficácia” é a expressão utilizada por Xavier, ao explicar o fenômeno, para quem a obrigação tributária nasce do “fato tributário”²²².

²¹⁹ Neste sentido, confira-se: FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existe Ação Proposta. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 371

²²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS. Paulo de Tarso Vieira Ramos. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 249.

²²¹ Neste sentido, confira-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao CTN*. Vol 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 286-287

²²² Neste sentido, confira-se: XAVIER, Alberto. *Do lançamento – Teoria geral*

Já o crédito tributário é a situação jurídica que, decorrendo da obrigação tributária, é constituída pelo lançamento. O crédito, para citado professor, seria a própria obrigação tributária uma vez objeto do lançamento (“obrigação tributária titulada”) e este exerce a função de revestir a natureza de título abstrato da obrigação, declarando esta última, mas também veiculando um comando constitutivo da ação executiva.

Assim sendo, o crédito tributário surge em momento posterior à ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária, impescindindo da atividade administrativa de *lançamento* para sua constituição. Se, em outras palavras, a autoridade competente não pratica aludida atividade no lapso temporal previsto legalmente, caduca seu direito, preclui seu prazo, isto em homenagem à paz social e à segurança jurídica valores que informam nosso Estado de Direito, conforme já abordado no capítulo anterior do presente estudo.

A propósito, Martins observa que esta realidade exteriorizada de forma dupla (obrigação e crédito) pode existir sem que estejam interligados seus componentes. Melhor explicando: pode haver obrigação sem crédito lançado ou lançável (decadência do direito de lançar); como pode haver o contrário – crédito sem obrigação, nos casos em que o lançamento tenha sido desfeito no mérito por ocasião de sua revisão administrativa ou judicial²²³.

Seja como for, o lançamento tributário funciona como um “divisor de águas” entre a decadência e a prescrição. Antes de sua feitura, cogita-se de decadência; após sua realização, apenas de prescrição.

No mesmo sentido, contudo sendo mais “detalhista”, atentando para a importância da notificação ao sujeito passivo, afirma Martins: “A notificação do lançamento se apresenta como o divisor de águas entre prescrição e decadência. Antes da notificação, o terreno é o da

do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 568

²²³ Neste sentido, confira-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 285

decadência, em momento posterior, cuida-se tão somente da prescrição²²⁴.

O lançamento tributário é concebido como um direito público subjetivo da classe dos potestativos, pois a Fazenda Pública que lhe é titular exclusiva o exerce independentemente do concurso de vontade da outra parte (sujeito passivo), bem como da sua aquiescência, e o faz mediante simples declaração unilateral de vontade, prescindindo, inclusive, de apelo ao Judiciário.

Neste sentido, temos a conceituação do lançamento adotada por Seixas Filho como uma potestade (exercício do poder de polícia administrativo) outorgada à autoridade fazendária de formalizar documentalmente a existência de um dever jurídico de pagar um tributo, em razão de uma pessoa haver praticado uma conduta, devidamente descrita no documento, que o legislador tipificou como tributária²²⁵. Para o autor, através do lançamento a autoridade fiscal competente confere certeza jurídica à “dívida tributária”, bem como liquida seu valor e da eventual sanção aplicável face à prática de ato ilícito.

O lançamento é a constatação administrativa, exteriorizada, de que a obrigação tributária surgiu. Através dele, além de se declarar a ocorrência do fato gerador tributário, se constitui o crédito correspondente, despontando o direito prestacional da Fazenda Pública. É realizado através de uma atividade administrativa estritamente vinculada e com natureza cogente, estando o servidor fazendário obrigado (“dever-poder”) a realizá-lo uma vez verificado o nascimento da obrigação que lhe deu suporte.

Se – por acaso - o fato gerador tiver surgido, juntamente com a obrigação que lhe é subjacente, mas a administração tributária não exercer o direito público subjetivo potestativo de lançar o tributo correspondente, constituindo o crédito, operará a preclusão ou

²²⁴ MARINS, James Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 324

²²⁵ Neste sentido, confira-se: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 24

caducidade deste direito, face ao decurso do prazo de tempo definido em lei.

Tal caducidade ou preclusão foi denominada pelo Código Tributário Nacional de *decadência* (do direito de lançar) e está regulada nos seus arts. 173 e 150, §4º, operando em 5 (cinco) anos em qualquer situação, variando apenas quanto ao termo inicial de sua contagem. Tem por efeito fatal a extinção do crédito tributário, conforme previsão contida no art. 156, V, do CTN.

A decadência é causada pela inércia quanto ao exercício de um direito subjetivo, material e potestativo – aquele exercitável sem o concurso da vontade daquele contra quem se impõe o ato, bem como independentemente de apelo à via judicial, mediante simples declaração volitiva unilateral de seu titular.

Nessa senda, a decadência – enquanto fenômeno extintivo do crédito tributário – fulmina o direito potestativo de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, via lançamento. A decadência atua no plano de existência do direito de constituir o crédito e enquanto não decorrido o quinquênio decadencial o contribuinte permanece na sujeição deste vir a ser lançado a qualquer momento, ainda que sem a sua colaboração ou aquiescência.

Conforme contribuição de Delgado, “a decadência atinge a obrigação tributária antes que ela se constitua em crédito declarado existente”. Sua norma reguladora é de ordem pública que tem por finalidade evitar a perpetuidade dos direitos, outorgando maior estabilidade às relações sociais. Seu termo inicial é marcado no instante em que o direito nasce, correndo contra a Fazenda Pública e contra o contribuinte, “sem solução de continuidade”. Por fim, satisfeita uma “obrigação caduca”, pode ser reivindicada a restituição do indébito²²⁶.

A decadência, ao desconstituir o fato jurídico tributário, opera efeitos atingindo, inclusive, o plano da eficácia da relação obrigacional tributária, impedindo também que o tributo possa vir a ser exigido judicialmente.

²²⁶ Neste sentido, confira-se: DELGADO, José Augusto. “Processo Administrativo Tributário”. *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 5*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária de São Paulo, 1999, p. 141

Se caduca o direito em si (decadência), desaparecerá com este, por via de consequência, a sua pretensão, ou seja: o direito de apelo ao Judiciário para a busca de uma prestação satisfativa (prescrição).

Nas palavras de Jeniêr, “enquanto o fato jurídico de decadência encontra-se vinculado à materialização do direito potestativo de realizar o ato de lançamento, o direito de exercer a exigibilidade da prestação tributária, administrativa ou judicialmente, encontra-se sujeito ao fenômeno da prescrição”²²⁷.

Difere da prescrição, visto que independe de providência estatal que garanta sua efetividade (direito à pretensão), não sendo, portanto, um instituto do direito processual, mas sim, “material”. A prescrição, portanto, atinge o direito a uma prestação executória-jurisdicional (pretensão), face à inércia do titular em buscá-la.

A decadência somente é admissível no período anterior à constituição do crédito, pois após essa somente se cogita de prescrição. Igualmente, entre o decurso do prazo de insurgência do administrado contra o lançamento e a data deste, não se computa o prazo decadencial.

Uma vez constituído o crédito tributário em caráter definitivo na esfera administrativa passa-se a cogitar não mais de decadência, mas sim de prescrição, cujo prazo contar-se-á da data em que o feito ganhar tal atributo de definitivo naquela repartição fiscal. “Onde termina a decadência, começa a prescrição”²²⁸.

A prescrição, como nos demais ramos do direito, se suspende (defesas e recursos administrativos, por exemplo – art. 151, III, CTN) e se interrompe, havendo interrupção nos casos expressamente previstos no art. 174, parágrafo único do CTN²²⁹.

²²⁷ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 86

²²⁸ FANUCHI, Fábio. *Decadência e Prescrição*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 75

²²⁹ Lei 5.172, de 25.10.1966, CTN - Art. 174. [...]

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

Por sua vez, entre a data da manifestação formal contrária ao lançamento (impugnação administrativa) e a data em que a respectiva decisão administrativa se tornar irreformável, igualmente não se cogita de prescrição, pois o crédito ainda não está definitivamente constituído. A partir de sua constituição definitiva é que começa a escoar o prazo prescricional, pois o direito foi exercido, faltando-lhe doravante o exercício de sua pretensão, o apelo ao Judiciário para buscar uma prestação de natureza satisfativa.

Ao tentar definir um critério distintivo, Santos Júnior afirma que a decadência se refere ao momento temporal fixado em lei para o nascimento da relação jurídica tributária ou para efetuar o lançamento, enquanto que a prescrição diz respeito ao lapso temporal, igualmente fixado em lei, para a exigibilidade do tributo já apurado, a partir desta relação. Para o autor, a decadência, no direito tributário, tanto atinge o direito de crédito quanto o lançamento que o declara, formando uma sucessão²³⁰.

Sobrevindo assim o fato jurídico decadencial, tanto desaparece o direito público subjetivo de a Fazenda constituir o crédito via lançamento tributário, como também o dever jurídico correlato, pondo por extinto o crédito tributário, bem como a própria relação jurídica.

Não é consentâneo com um Estado de Direito a eternização das faculdades fiscais das administrações tributárias, gerando insegurança jurídica, instabilidade nas relações sociais, fenômenos os quais o direito busca exatamente, ao menos, neutralizá-los, quando não os puder prevenir.

A decadência aparece regulada no Código Tributário Nacional (CTN) nos artigos 150, §4º e 173, enquanto norma geral tributária (art. 146, III, “b”, da Constituição Federal) que estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para que o crédito tributário seja constituído, sob pena de sua extinção. Extingue-se, estranhamente, o que sequer chegou a existir!

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

²³⁰ Neste sentido, confira-se: JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos Júnior. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil (análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação)*. Tese de Mestrado em Direito pela Faculdade de Direito da UFPE. Rio-São Paulo: Renovar, 2001, p. 112

Para alguns autores, seria mais adequado se o CTN tivesse elencado a decadência como forma excludente do crédito tributário, ao lado da isenção e da anistia (art. 175, CTN), pois não seria razoável cogitar a extinção de algo que sequer teve tempo de se constituir²³¹.

Essa também é a orientação dada por Rezende, para quem decadência não seria, em verdade, uma modalidade de extinção do crédito tributário²³². Ela extinguiria a própria obrigação tributária, necessariamente precedente ao crédito. Deste, ela seria, portanto, forma excludente (exclui a possibilidade de o crédito ser validamente constituído, pelo fato de a obrigação ter sido extinta via decadência).

Considerando-se que o suporte fático da norma decadencial é composto pelos elementos ação (inércia) e período (lapso de tempo), imperioso se faz considerarmos os termos inicial (*dies a quo*) e final (*dies ad quem*) que envolvem a atividade de lançamento, havendo sensível diferença quanto ao tipo de lançamento tributário aplicável à espécie ou ao caso.

Conforme aponta Jeniêr, os regimes administrativos de lançamento são distintos, o momento e a maneira de constituição da exigibilidade do crédito tributário são diversos, bem como – por decorrência do sistema – a decadência tributária se opera de forma distinta, variando conforme o tipo de lançamento tributário adotado ou pertinente²³³.

Nessa altura do texto, portanto, se faz necessário caracterizar cada espécie de lançamento tributário, eis que o termo inicial do prazo decadencial irá variar conforme a modalidade ou forma cabível para constituição daquele crédito tributário que foi objeto de caducidade.

²³¹ Neste sentido, confira-se: VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002. p. 112-114

²³² Neste sentido, confira-se: REZENDE, César Vieira de. *Direito Tributário aplicado*. Brasília: ESAF, 1987, p. 183-184

²³³ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 91

Primeiramente, cumpre adiantar que o critério utilizado pelo legislador nacional para classificar as espécies ou modalidades de lançamento tributário levam em consideração a intensidade da colaboração do sujeito passivo na referida atividade. Assim, no lançamento de ofício aludida colaboração praticamente inexistente, pois a Administração adota todas as providências para sua feitura. No lançamento por declaração, há uma conjugação de esforços, uma interação entre a atividade do particular e a do Fisco, cabendo ao primeiro declarar os fatos para que o segundo os valorize ou não.

Quanto ao lançamento por homologação (“auto lançamento”) toda atividade a ele relativa é reservada ao sujeito passivo tributário, a qual é realizada sem o labor da autoridade fazendária competente para a “formalização da obrigação”. O contribuinte substitui a Fazenda Pública na tarefa de aplicar oficiosamente a lei aos fatos e o silêncio posterior desta é ato confirmatório do procedimento perpetrado pelo contribuinte.

Nesse contexto, nos ensina Machado acerca das modalidades de lançamento e suas características quanto ao procedimento:

São três as modalidades de lançamento, a saber: a) de ofício; b) por declaração; e c) por homologação. A primeira caracteriza-se pela iniciativa que é da autoridade administrativa. A segunda caracteriza-se pelo dever, legalmente atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária, de fazer uma declaração, pela qual oferece à autoridade administrativa os elementos de fato de que necessita para fazer o lançamento. A terceira, finalmente, caracteriza-se pelo dever legal, atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária, de fazer a apuração do valor a ser pago e fazer o pagamento do tributo antes de qualquer manifestação da autoridade administrativa²³⁴.

Assim, nos lançamentos denominados como “por declaração” ou “misto”, os quais encontram assento no art. 147, CTN, o procedimento administrativo consistirá na conjugação de esforços entre sujeito ativo e

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 244

passivo tributário. Melhor explicando: cabe ao sujeito passivo a entrega da declaração acerca da matéria fática que deu suporte à obrigação tributária, enquanto que ao sujeito ativo (autoridade administrativo-tributária) compete aplicar a matéria de direito aos fatos apresentados pelo contribuinte, responsável ou terceiro interessado.

Nesta modalidade de lançamento o contribuinte não faz a valoração jurídica dos atos que praticou e que são considerados fatos geradores tributários, nem liquida ou quantifica tais fatos. Ao sujeito passivo cabe apenas informar os atos, fatos e operações que realizou (matéria fática). Toda a valoração jurídica, quantificação, acertamento e apuração, são de incumbência do agente fazendário competente e por este será devidamente certificado o sujeito passivo.

Em tais casos deve o sujeito passivo ou terceiro obrigado por lei prestar as informações sobre a matéria apenas fática ao sujeito passivo. A par delas a autoridade fazendária efetuará o lançamento notificando necessariamente o sujeito passivo de tal feito. É admitida a retificação das informações prestadas pelo administrado, por iniciativa deste; entretanto, quando implicar redução ou extinção do tributo, somente será cabível mediante comprovação do erro em que se funda e antes de o interessado ser notificado do lançamento. O mesmo não acontece quando a iniciativa (de lançar diferenças em favor do Erário) é da Fazenda Pública ou do próprio declarante, cuja única observância será o prazo decadencial, como de resto em qualquer modalidade lançadora.

É espécie de lançamento cada vez mais rara no sistema jurídico tributário brasileiro, eis que, conforme observa Marins, na maioria dos tributos ocorre antecipação do pagamento por parte do sujeito passivo (“lançamento por homologação”), fenômeno conexo à “privatização da gestão tributária”, em que a atuação da Fazenda Pública se resume a observar se os atos procedimentais praticados pelo particular obrigado estão conformados à lei²³⁵.

Exemplos que podem ser citados de tributos em que normalmente (ainda) são lançados “por declaração” são o ITCD estadual e o ITBI municipal. Lembrando que nem sempre tais impostos serão lançados

²³⁵ Neste sentido, confira-se: MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 319

desta forma. Depende da vontade do legislador local, pois a lei poderá conferir outro procedimento aplicável mudando o tipo de lançamento aplicável àquela subespécie tributária.

A autoridade administrativa ao considerar como válidas as informações constantes da declaração fática prestada pelo sujeito passivo, efetuará o lançamento, notificando-o de sua feitura e conferindo, na oportunidade, o prazo previsto na legislação para pagamento ou impugnação do ato.

Ressalte-se que, consoante previsão do art. 148, CTN, a ausência das informações ou sua desconsideração (foram prestadas, mas não mereceram fé pela autoridade administrativa), oportuniza - mediante processo regular - ao agente fazendário responsável a realização do arbitramento da base de cálculo do tributo, instrumentalizando a feitura de um lançamento de ofício, nos termos do art. 149, do CTN.

O lançamento “de ofício” ou “direto”, por sua vez, representa a forma mais tradicional e, até mesmo, subsidiária às demais, de constituição do crédito tributário. Sempre que houver omissão, dolo, fraude, erro no lançamento anteriormente feito, tais vícios poderão ser sanados de ofício, mediante um novo lançamento purificado das impurezas do anterior. Da mesma forma, em se tratando de um fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, poderá haver a feitura de um outro lançamento ou a revisão do anterior, igualmente “ex officio”. Estes são os casos em que o lançamento será efetuado e revisto de ofício, além das demais situações em que a própria lei estabelecer, previstas no art. 149/CTN.

A constatação do crédito é feita pela autoridade administrativa que age independentemente da colaboração ou participação ativa do sujeito passivo, quer de forma subsidiária ou não. Assim, todo tributo pode ser lançado de ofício, constituindo uma forma por excelência de constituir o crédito, assumindo tal modalidade um caráter subsidiário às demais. Como exemplos de tributos costumeiramente lançados de ofício, via previsão legal, temos: IPTU, IPVA, a maioria das taxas, a contribuição de melhoria (art. 145, III, CF/88), a contribuição de iluminação pública (art. 148-A, CF/88), entre outros.

Por fim, o lançamento “por homologação” (art. 150, CTN), o qual desperta muita discussão doutrinária a começar pelo nome (para alguns – “auto lançamento”), que se caracteriza pelo fato de que é o próprio sujeito passivo que, por sua exclusiva conta e risco, em atendimento à

exigência contida na legislação daquele tributo, alimenta dados financeiros, econômico-fiscais, apura o valor do tributo devido, calcula os eventuais acréscimos legais, identifica-se como contribuinte ou responsável, e, por fim, recolhe o tributo sem prévio exame algum por parte da autoridade competente.

Como traço distintivo entre o lançamento “por homologação” (art. 150, CTN) e o lançamento “por declaração” (art. 147, CTN) se tem que neste último a liquidação da obrigação tributária se opera pela Fazenda Pública embora que a partir da matéria fática “declarada” pelo sujeito passivo ou terceiro interessado; enquanto que na sistemática prevista no art. 150, CTN (“por homologação”) a liquidação se opera antes de qualquer participação fazendária e sob a exclusiva responsabilidade – portanto – do próprio declarante, vindo o agente fazendário apenas a convalidar o procedimento, de maneira expressa ou tácita (se for o caso!).

A expressão “antecipar o pagamento” constante no *caput* do art. 150, do CTN é digna de críticas, eis que a data final para pagamento é fixada pela legislação tributária (art. 96, CTN) não se cogitando de pagamento necessariamente antecipado em vista de ser um lançamento por homologação. O que ocorre é um pagamento previamente realizado a qualquer exame da autoridade fazendária competente.

Explica Jeniêr que no “regime de homologação” o contribuinte, além de verificar todo o “suporte fático necessário para o reconhecimento da incidência normativa e da conseqüente concepção da relação jurídica tributária”, afere “o objeto da prestação (por meio de cálculos matemáticos: base de cálculo x alíquota)” e recolhe a quantia identificada como devida aos cofres públicos, independentemente de qualquer atuação administrativo-fiscal²³⁶.

Conforme observa Figueiredo, “a homologação é ato de controle que vai dar eficácia ao ato controlado, quando esta se fizer necessária”²³⁷. O exame em uma homologação sempre se dará *a posteriori*.

²³⁶ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 68

²³⁷ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existe

Em vista disto, não é despropositado afirmar que o sujeito passivo é quem, além de entregar a matéria fática, aplica – por sua exclusiva conta e risco – o direito aos fatos por ele mesmo apresentados e valorados juridicamente. Daí o emprego usual da expressão “autolancamento”, a qual dá a entender que o lançamento seria efetuado pelo próprio sujeito passivo sem a colaboração da autoridade tributária na constituição do crédito tributário.

Por conta de tais peculiaridades, há quem sustente que o lançamento por homologação não seria um autêntico lançamento, pois a formalização do crédito não é praticada pelo Fisco, mas sim pelo contribuinte²³⁸.

Contudo, anda que se reconheça que nesta etapa de constituição do crédito tributário a participação fazendária é praticamente nula (no máximo ela disponibiliza os formulários – atualmente eletrônicos – ou os sistemas informatizados, no intuito de conferir uma maior segurança à atividade a ser desempenhada pelo próprio sujeito passivo ou terceiro interessado), a expressão “autolancamento” deve ser evitada, por conta da evidente contradição linguística diante do conceito cogente de tributo que textualmente adverte para o caráter privativo de referida atividade, a qual compete apenas à autoridade administrativa (art. 142/CTN).

A impropriedade da expressão “autolancamento” é aquiescida por Horvath, pois o lançamento é atividade exclusiva da Administração Pública Fazendária. Contudo, pontua referido autor que:

Podemos estabelecer uma distinção, ainda que somente para fins didáticos, entre o ‘autolancamento’ e o ‘lançamento por homologação’. O primeiro é aquele conjunto de operações mentais ou intelectuais a que já nos referimos, operações estas levadas a cabo pelo sujeito passivo; já o segundo é o ato (expresso ou tácito) praticado pela Administração, que consubstancia o controle da regularidade da atividade do particular, exercida para dar

Ação Proposta. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 369

Neste sentido, confira-se: *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 118.

cumprimento a um dever legal²³⁹.

O mesmo sentimento desfavorável à expressão “autolançamento” se observa nas lições de Marins²⁴⁰, que demonstram que uma vez utilizada como sinônimo de “lançamento por homologação” exhibe impropriedade jurídica, pois ao admiti-la se estaria consentindo com um lançamento praticado pelo próprio contribuinte, o que é inadmissível diante da competência privativa estabelecida pelo art. 142, CTN, ainda que o sujeito passivo venha a executar diversas etapas do procedimento em análise (identificação pessoal, apuração da base de cálculo, identificação da alíquota correspondente etc.).

O parágrafo quarto do artigo 150 do CTN fixa um prazo de 5 (cinco) anos para que a Fazenda Pública homologue ou não a atividade exercida pelo sujeito passivo. Em não homologando serão cobradas (lançadas de ofícios) eventuais diferenças apuradas. O silêncio da Fazenda Pública durante o transcurso deste lapso temporal corresponderá aquela velha máxima do “quem cala consente”, pois considerar-se-á, a teor do preceptivo legal em comento, tacitamente homologado.

Assim, em havendo inação da autoridade administrativa em “homologar” ou “revisar” o procedimento feito pelo sujeito passivo ou terceiro interessado, na forma do art. 150, §4º, CTN, por um período de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador da respectiva obrigação, se operará a extinção do crédito tributário.

O CTN se refere a uma homologação tácita do procedimento perpetrado pelo contribuinte, o que nada mais representa do que a perda do direito de revisá-lo pela inação da Fazenda Pública competente, vindo a significar – por assim dizer - uma autêntica situação de “decadência” face ao decurso do prazo de lançar eventuais diferenças.

Esse é entendimento de Jeniêr que, ao comentar o dispositivo em referência (art. 150, §4º, CTN), observa que expirado o quinquênio contado da data do fato jurídico tributário (fato gerador) sem que

²³⁹ HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 162

²⁴⁰ Neste sentido, confira-se: MARINS, James. *Lançamento Tributário e Decadência* (Fragmentos de um Estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 317-318

nenhum provimento (ato) homologatório tenha sido pronunciado pela Fazenda Pública, considerar-se-á extinto o crédito tributário, evidenciando uma *decadência* originada pela inércia do titular do direito potestativo representado pelo *ato de verificação*²⁴¹.

O *marco inicial*, nestes casos, seria a data de ocorrência do fato gerador e o *final* o decurso dos cinco anos, assinalando desta forma o período em que o *fato jurídico de decadência* surgirá.

Assim sendo, a chamada “homologação tácita”, havida pelo silêncio da administração tributária durante o prazo de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, §4º, CTN), nada mais é do que um autêntico caso de decadência tributária que ocorre sobre os tributos sujeitos ao regime de homologação. Decorrido o prazo em alusão o agente público não pode mais homologar nem efetuar – validamente - as verificações próprias do lançamento tributário.

Na situação contrária, evidenciado o fato gerador tributário ou, em não homologando a atividade desempenhada pelo próprio sujeito passivo, a autoridade fazendária tem o dever de agir, dentro deste lustro decadencial, sob pena – inclusive - de responsabilidade funcional²⁴².

A modalidade de lançamento em apreço é alvo de ácidas críticas doutrinárias, a começar por sua denominação. A título ilustrativo, cite-se Xavier, para quem o objeto da “homologação” sempre deverá ser um ato administrativo e não um feito praticado pelo próprio particular²⁴³. Observa o autor lusitano que no “lançamento por homologação não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária”. Esse ato, segundo o jurista, seria insuscetível de *homologação*, levando em conta o conceito técnico-jurídico desse instituto.

Portanto, o silêncio administrativo em um dado lapso temporal, ao invés de trazer uma “homologação” implícita, faz – na verdade – com

²⁴¹ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 369.

²⁴² Arts. 141 e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

²⁴³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 85-86.

que o direito de lançar eventuais diferenças ou até mesmo o tributo por inteiro decaia.

Nos dizeres de Seixas Filho o objeto da homologação prevista no art. 150, do CTN seria a extinção do crédito tributário que através de um ato expresso da autoridade competente certificaria sua quitação, equivalendo juridicamente a um “certificado de quitação”. Entretanto, na quase totalidade dos casos, ocorre essa “homologação tácita”, portanto a extinção do crédito tributário se dará via decadência do direito de lançar diferenças ou o valor integral do tributo, caso a atividade não tenha sido sequer feita por parte do sujeito passivo²⁴⁴.

A regra constante no art. 150, §4º, do CTN, é aplicável aos lançamentos por homologação. Difere da disposição geral, quanto ao termo inicial de contagem do lustro prescricional – data de ocorrência do fato gerador; e não, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Outra questão digna de nota diz respeito à literalidade do dispositivo em referência (art. 150, §4º, do CTN – “se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extingue o crédito, salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação”), a qual enseja controvérsias exatamente quanto às duas exceções previstas no texto: (1) ausência de fixação legal no prazo para homologação e (2) os casos comprovados de dolo, fraude ou simulação.

Acerca de tais indagações, elucida Amaro, concluindo pela necessidade de uma interpretação sistemática para solucioná-las:

Põe-se aqui, em primeiro lugar, a questão de saber se a lei pode fixar livremente qualquer outro prazo, maior ou menor, ou apenas pode estabelecer prazo menor para a homologação. O Código não diz expressamente qual a solução. Ela tem de ser buscada a partir de uma visão sistemática da disciplina da matéria, que nos leva para a possibilidade de a lei fixar apenas prazo

²⁴⁴ Neste sentido, confira-se: FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 30.

menor, como já sustentamos alhures.

A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege data. A possibilidade de o lançamento ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 175 e 195, parágrafo único)²⁴⁵.

Na forma da “regra geral” decadencial (art. 173, I, CTN), o quinquênio tem por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado, o que na prática confere seis anos à autoridade administrativa para constituição do crédito tributário. Tal dispositivo é aplicável de forma geral, não só aos casos de lançamento de ofício (art. 149/CTN), mas também, perante os tributos lançados por declaração (art. 147/CTN).

A respeito desta “regra geral”, Jeniêr observa que:

[...] ocorrendo o evento jurídico eleito como suficiente para a incidência da norma jurídica tributária (fato gerador), realiza-se, de forma infalível, a incidência normativa que faz constituir, no plano da existência, o fato jurídico, que, como efeito, constitui a relação jurídica tributária – em que se encontra o crédito tributário –; a partir daí, pode (verbo constante na norma decadencial), então, a Fazenda Pública exercer o seu direito [...].²⁴⁶

²⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 435-436.

²⁴⁶ JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo:

Em qualquer das modalidades de lançamento, verifica Mello que se a fazenda pública perdeu o prazo para constituir o crédito tributário através de um lançamento originariamente de ofício ou para revisar um “lançamento” anteriormente feito, ou ainda, para suprir a omissão do sujeito passivo ou de terceiro encarregado, estar-se-á diante da decadência tributária que consiste numa autêntica caducidade do direito²⁴⁷.

Curioso de perceber que, consoante o art. 173, I, do CTN, se a fazenda não constituir o crédito tributário em até cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado o “crédito” tributário estará extinto por força da decadência. Ora, extingue-se – de acordo com esta “regra geral” decadencial – o que sequer chegou a ter existência.

A regra decadencial acima determina que o prazo para a formação do período de cinco anos, definido como suficiente para que o titular do direito o exerça, conterà a título de *termo inicial* o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o ato já poderia ter sido efetuado. Aludida regra é tida por geral, por ser aplicável nas situações ou nas espécies tributárias em que não haja outra norma específica aplicável em nosso sistema jurídico pátrio.

Além desta regra, tem-se ainda a previsão de que o crédito tributário se extinguirá, via decadência (*caducidade* ou *preclusão*), em cinco anos contados da data em que o sujeito ativo tiver adotado qualquer medida indispensável e preparatória ao lançamento; ou seja: no período compreendido entre a data do fato gerador e o primeiro dia do exercício seguinte a este e a Fazenda Pública se antecipa, notificando o possível sujeito passivo de qualquer medida administrativa indispensável à constituição do propenso crédito tributário.

Sendo assim, caso a administração tributária municipal – por exemplo - notifique um inquilino para que este apresente cópia de um contrato de locação, no intuito de identificar o proprietário de um imóvel

Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 88

²⁴⁷ Neste sentido, confira-se: MELLO, Antônio Carlos de Martins. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 10.

cujo cadastro fiscal encontra-se incompleto no Município (IPTU), a medida (notificação) faz com que a partir desta data (e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de IPTU poderia ter sido efetuado) comece a contar o quinquênio decadencial.

Ao comentar acerca da redação do parágrafo único do art. 173, Costa repara que:

Apesar da redação imprópria – já que a extinção de direito é sempre definitiva -, esse preceito aponta outro termo inicial de fluência do prazo decadencial, aplicável à hipótese de adoção de medida preparatória indispensável ao lançamento (ex.: investigação precedida pelo Fisco), antecipando tal prazo, que escoará a partir da notificação ao sujeito passivo, e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I)²⁴⁸.

A expressão “medida preparatória” constante do parágrafo único do art. 173, do CTN, pressupõe ser uma providência inicial, sem a qual não haverá lançamento e pode ser de iniciativa tanto do sujeito ativo (qualquer “ato fiscal”, a exemplo da notificação para que o contribuinte apresente determinados comprovantes de despesas declaradas como dedutíveis do IRPF) como do sujeito passivo (apresentação de uma declaração de ganhos de capital para fins de IRPF, p. ex.).

Trata-se de uma antecipação do termo inicial do quinquênio decadencial, eis que se o agente já iniciou alguma providência necessária ao lançamento no interregno compreendido entre a data do fato gerador e o primeiro dia do exercício posterior a este, razão nenhuma assistiria para que ele ainda dispusesse deste tempo faltante como se fosse uma suspensão de um prazo que sequer teria se iniciado.

Merece atenção que o dispositivo em foco (p. único, art. 173, CTN) reporta-se ao advérbio de modo “definitivamente”, apontando para o efeito de extinção definitiva do direito de constituir o crédito após o transcurso de cinco anos contados de tal “medida preparatória indispensável ao lançamento”. Os incisos I e II do mesmo artigo não

²⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 289.

utilizam referido advérbio modal, o que leva a crer que os marcos temporais lá descritos sistematicamente podem ser deslocados no tempo, em função do preceito contido no parágrafo único. Entretanto, o marco do parágrafo único seria inarredável e definitivo²⁴⁹, conforme observou Castanheira.

Registre-se que tais regras do artigo 173, CTN, são aplicáveis ao lançamento efetuado ou revisto de ofício, portanto, a toda e qualquer espécie tributária, merecendo realce, inclusive, que a possibilidade de revisão de todo e qualquer lançamento somente será exercitável enquanto não precluso tal direito (decadência), na forma do parágrafo único, do artigo 149, CTN.

Por fim, oportuno mencionar que outra regra decadencial está prevista no art. 173, II, do CTN, a qual trata da reabertura do quinquênio para lançar, desta feita, a partir da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial que tiver anulado o lançamento anteriormente realizado por mero vício formal.

A análise principiológica desta situação prevista no inciso II do art. 173, do CTN, será feita no próximo tópico deste trabalho, a par dos valores e princípios constitucionais já abordados.

Ainda sobre as normas decadenciais existentes, cumpre lembrar que os artigos 45 e 46 da Lei Federal n.º 8.212, de 24/07/1991, estabeleceram, respectivamente, prazos decadencial e prescricional, ambos de dez anos, para os créditos da seguridade social (espécies tributárias – contribuições previdenciárias destinadas à seguridade social, art. 149, *primeira parte*, c/c art. 195, CF). Tais dispositivos foram declarados pelo STF como inconstitucionais²⁵⁰, tendo em vista ser matéria reservada à lei complementar, conforme evidencia o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988.

²⁴⁹ Neste sentido, confira-se: CASTANHEIRA, Hélio Graça. *O instituto da decadência no campo do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, n.º 52, p. 600-601.

²⁵⁰ Súmula Vinculante (STF) n.º 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. Data de publicação do enunciado: DJe de 20.6.2008.

3. ANÁLISE DO ART. 173, II, DO CTN E SEUS REFLEXOS

Convém iniciar esse momento da presente exposição dissertativa lembrando que a interpretação sistemática leva em consideração a ordenação do texto constante da norma, em sua estrutura de artigo, incisos e parágrafos, conforme informa a técnica legislativa.

Não há, como destaca Vaz, texto legal que prescindia de artigos, sem os quais não haverá estrutura e organização. Seria “um corpo sem alma”. Assim, os artigos, incisos e parágrafos de um texto normativo devem se compor em uma só unidade, estrutura unívoca ou “esqueleto normativo”²⁵¹.

Especificamente, no caso dos incisos, estes “são utilizados como elementos discriminativos de artigo se o assunto nele tratado não puder ser condensado no próprio artigo ou não se mostrar adequado a constituir parágrafo”²⁵².

Portanto, considerando que o artigo 173, CTN, trata da decadência do direito de lançar, uma interpretação sistemática impõe verificar que os incisos, bem com o parágrafo único que lhe preenchem, versam sobre o mesmo tema.

Especificamente, quanto aos incisos, estes estão a indicar os diferentes termos iniciais de contagem do prazo de cinco anos, por conta da enumeração anunciada pelo “caput” do artigo 173, através de sua pontuação (emprego de “dois pontos” ao final da oração).

Já quanto ao único parágrafo do comando normativo, este vem a tratar de uma situação excepcional em que o termo inicial de contagem é antecipado, embora se mantenha na integralidade o lustro previsto no “caput”.

Vaz lembra que o projeto de lei do Código Tributário Nacional, tomou como base o anteprojeto de autoria do prof. Rubens Gomes de Sousa, publicado no DOU de 25/08/53, p. 14.567. Foi organizado em agosto de 1953, por uma Comissão Especial, sob a presidência do então

²⁵¹ Neste sentido, confira-se: VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002. p. 117

²⁵² PINHEIRO, Hesio Fernandes. *Técnica Legislativa*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962, p. 194

Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, tendo por relator o prof. Rubens Gomes de Sousa²⁵³.

Em aludido projeto de lei já constava a previsão em apreço, conforme transcrição de Vaz:

Art. 138. O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito tributário extingue-se, salvo quando menor prazo seja expressamente fixado na lei tributária, com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I – Do primeiro ia o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – Da data em que se tornar definitivamente a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§1º. Considera-se iniciado o exercício da atividade a que se refere este artigo pela notificação, ao contribuinte, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

§2º. O direito a que se refere este artigo fica definitivamente extinto com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que foi iniciado o exercício da atividade nele referida.

§3º. Em caso algum o direito referido neste artigo poderá ser exercido depois de decorridos trinta anos, contados da data do fato gerador da obrigação²⁵⁴.

Portanto, já no “ventre do órgão legislativo” o dispositivo em análise continha redação praticamente idêntica à oficialmente publicada, a qual assegurou um prazo decadencial de cinco anos contados “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”, conforme análise mais detalhada a seguir.

O limite temporal imposto era de trinta anos (§3º acima colacionado), dando a entender que entre o fato gerador e a nova

²⁵³ Neste sentido, confira-se: VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002. p. 120

²⁵⁴ *Ibidem*, p. 119

constituição do crédito tributário (anteriormente anulado por vício formal), não poderia transcorrer o trintenário. Referida previsão não constou da publicação oficial da norma ainda em vigor, presumindo-se ter sido suprimida durante o processo legislativo da matéria.

3.1 O CONTEÚDO NORMATIVO DO ART. 173, II, DO CTN

O art. 173, II, do CTN, traz em seu texto uma regra que causa relativa discussão no meio doutrinário, embora - raramente - seja abordada de forma aprofundada pela literatura especializada. Convém, face às discussões que envolvem os termos constantes na norma, dissecá-los, com a finalidade de promover uma análise crítica e sistemática de seu conteúdo.

3.1.1 Natureza da decisão: administrativa ou judicial

Inicialmente convém abordar o marco temporal de contagem do quinquênio decadencial, como sendo – consoante o dispositivo em referência, “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anterior”, na forma do referido artigo 173, II, CTN.

A primeira observação digna de questionamento é que o dispositivo não adjetiva a natureza da decisão: se seria administrativa, judicial, ou qualquer destas.

Em se tratando de decisão administrativa, esse marco inicial de contagem surgirá após o exaurimento da via recursal do processo administrativo tributário, tornando irreformável no âmbito do órgão julgador extrajudicial a decisão conclusiva pela anulação.

A propósito, conforme ensina Coelho, além do “esgotamento” das instâncias administrativas, temos mais duas hipóteses em que o lançamento se torna definitivo:

O lançamento encontra final, tornando-se definitivo, com fundamento em três fatos:

a) preclusão passiva: quando o contribuinte notificado do aviso do lançamento intimando-o a pagar ou apresentar defesa, não reclama contra a exigência fiscal, perdendo os prazos fixados em lei para tanto. Em não havendo recurso “ex officio” a aprovação da notificação torna definitivo

o lançamento. Havendo, quando for denegado, eis que a decisão igualmente o torna definitivo; e,
b) preclusão ativa: quando o sujeito ativo, possuindo prazo para homologar o procedimento ‘quase de lançamento’ do contribuinte, não o faz. Neste caso, o silêncio da administração, salvo fraude do contribuinte, torna definitivo (não é mais passível de modificação);
c) esgotamento das instâncias: quando o contribuinte se insurgindo contra o aviso de lançamento, percorre todas as instâncias possíveis não logrando êxito em modifica-las. Nesse caso a decisão última e irreformável na esfera administrativa torna o lançamento definitivo (o processo tributário administrativo, e, via de regra, um processo de discussão do lançamento)²⁵⁵.

O dispositivo em foco trata de prazo para lançamento de ofício que conta da anulação do lançamento anterior por vício formal, apenas na hipótese em que houver decisão definitiva, sem mencionar sua índole (administrativa ou judicial), e da qual resulte a anulação do lançamento anterior, deixando para o intérprete a tarefa de perquirir qual o tipo de decisão e se seriam casos de nulidade ou de anulabilidade (ato “nulo” ou “anulável”).

Se for o caso de decisão judicial, aludido “dies a quo” se dará quando esta se tornar definitiva, ou seja, quando ocorrer o seu trânsito em julgado, fazendo assim, coisa julgada na via judicial.

Tendo em vista que a norma geral não especificou a natureza da decisão, razoável admitir que o permissivo comporta quaisquer dos tipos de decisão, administrativa ou judicial, desde que seja anulatória do lançamento impugnado.

Conforme será abordado a seguir, levando em conta outros aspectos além da literalidade do preceito, a doutrina tende a restringir o alcance da norma apenas para decisão de cunho administrativo, por entender que o exercício do direito potestativo já haveria sido feito, inclusive com apreciação judicial com trânsito em julgado, não mais se cogitando de decadência.

²⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. Termos iniciais e finais – Regras de contagem*. São Paulo: Resenha Tributária n.º 03, 1976, p. 20

Ocorre que embora o lançamento já tenha sido feito, este veio a ser anulado, não mais subsistindo, o que implicou na reabertura de seu prazo – concessão de outra “chance” para que a Fazenda Pública exerça seu direito potestativo de constituição (*novamente*) do crédito tributário.

Portanto, considerando tais questões, em que pese o direito potestativo já ter sido exercido (uma ou mais vezes), parece mais adequado o entendimento segundo o qual qualquer tipo de decisão definitiva anulatória – judicial ou extrajudicial – dará ensejo à “reabertura” do prazo para promover “novo” lançamento, ainda que pelo mesmo fato gerador, embora contrarie valores inerentes ao Estado de Direito.

3.1.2 Anulação por vício formal. Ato nulo ou anulável. Teoria das nulidades

O plano de validade de uma norma apresenta-se como um dos elementos verificadores da perfeita conformação do ato jurídico com o sistema jurídico regente de sua categoria²⁵⁶, conforme observado pelo processualista Pontes de Miranda.

Aludida verificação de validade, ainda segundo o processualista alagoano, nos permite a real e efetiva determinação de conformidade do ato praticado com as regras de procedimento a ele aplicáveis, tomando-o assim por “apto a nele atuar e a permanecer”. Esta validade não pode ser confundida com a questão da existência, tampouco com a eficácia (capacidade de o ato jurídico irradiar efeitos).

Conforme Miranda, existir, valer e ser eficaz são conceitos distintos e inconfundíveis entre si, que o ato pode atender a apenas um deles, a dois deles, a todos ou a nenhum: “pode ser, valer e não ser eficaz, ou ser, não valer e ser eficaz”²⁵⁷.

Para efeitos do presente estudo, o plano de validade é o que interessa, pois a invalidade de uma norma pode se dar em face de seu conteúdo que fira algum princípio constitucional ou norma de superior hierarquia, bem como pode ser dar por questões meramente formais ou procedimentais (inobservância a alguma formalidade essencial para validade do ato).

²⁵⁶ Neste sentido, confira-se: MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo IV. 4. ed. 2ª tiragem. São Paulo: RT, 1983, p. 3

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 15.

A expressão “vício formal” ou “vício de forma” corresponde ao “defeito, ou à falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica”²⁵⁸.

“É a imperfeição do ato jurídico, por falta de cumprimento dos requisitos formais ou extrínsecos, isto é, por não se ter revestido das formalidades que a lei exige para sua formação e validade”²⁵⁹.

De acordo com a “teoria geral civilista das nulidades”, quando se reporta à invalidade do ato ou negócio jurídico em sentido genérico, esta pode vir a significar uma de suas subespécies: nulidade (ato/negócio nulo) ou anulabilidade (ato/negócio anulável).

“Ato inexistente”, por sua vez, de acordo com aludida *teoria*, entende-se como sendo o ato ou negócio jurídico que não reúne os elementos necessários à sua formação, não produzindo – por conseguinte – efeitos ou qualquer consequência jurídica.

Adiante-se que, em se tratando de lançamento tributário anulado, não se pode afirmar que este não existiu, pois embora “único”, o efeito por ele produzido é demasiadamente relevante na relação tributária, eis que “interrompe” o prazo decadencial, possibilitando sua recontagem do “zero”.

A legislação civil em vigência, arrimo jurídico para a “teoria das nulidades”, se reporta aos “negócios jurídicos”, conforme se passará a apresentar de maneira talvez perfunctória, mas o suficiente para garantir a compreensão do que se ora analisa.

Guardadas as devidas proporções, suas disposições são aplicáveis – por analogia – às nulidades administrativas, partindo-se do pressuposto de que o lançamento tributário seja um ato administrativo, ou até mesmo um procedimento administrativo composto por atos orquestrados e sequenciais (conforme abordado no capítulo anterior).

Essa é a orientação doutrinária de Mello, no sentido de que “a aplicação da teoria da nulidade e anulabilidade dos atos em um ou outro ramo jurídico se adota pela semelhança de situação e identidade de

²⁵⁸ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 864

²⁵⁹ NAUFEL, José. *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro*. 3 v. São Paulo: Forense, 2002, p. 375

razão. Jamais pela identidade de situação. Consiste em aplicação analógica²⁶⁰.

De acordo com o Código Civil em vigência, em seu artigo 166, os negócios jurídicos serão nulos quando: (i) celebrados por pessoa absolutamente incapaz; (ii) for ilícito, impossível ou indeterminado o seu objeto (iii) o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; (iv) não revestir a forma prescrita em lei; (v) for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; (vi) tiver por finalidade fraudar lei imperativa; ou, a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Da mesma forma, será nulo o negócio simulado, subsistindo o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma (art. 167, CC/2002); e, a invalidade do instrumento não induz a do negócio jurídico, sempre que este puder provar-se por outro meio (art. 183, CC/2002).

O negócio “nulo”, diferentemente do “anulável”, não é susceptível de confirmação ou ratificação, nem convalidará pelo decurso do tempo, nos termos do art. 169, CC/2002.

O negócio jurídico será anulável (art. 171, CC/2002), além dos casos expressamente previstos em lei, quando maculado pela incapacidade relativa do agente, por vício resultante de erro, coação, dolo, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores. Contudo, o negócio anulável poderá ser confirmado pelas partes (diferentemente do nulo), salvo direito de terceiros (art. 172, CC/2002).

Possível se extrair que o ato nulo carece de decisão judicial para a retirada de sua eficácia. O “anulável”, por sua vez, contém vício de menor gravidade, podendo, inclusive, ser sanado pela vontade das partes.

No âmbito do Direito Público (Administrativo e Tributário), aludida teoria das nulidades é aplicável com as devidas adaptações ao regime administrativo-constitucional, especialmente, quanto ao *princípio da legalidade* que pauta toda atividade administrativa e que assume identidade diversa daquela adotada pelo direito privado em que a autonomia da vontade das partes é sobremaneira prestigiada.

²⁶⁰ MELLO. Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. v. 1. 2. ed. São Paulo: Forense, 1979, p. 583

Mello, seguido de perto pela doutrina especializada, observa que “a adoção no Direito Administrativo da mesma posição do Direito Civil quanto aos atos nulos e anuláveis não acarreta qualquer dificuldade de aplicação, desde que se considerem as peculiaridades próprias desses dois ramos jurídicos”²⁶¹.

Nesse contexto, imperioso destacar que a invalidade dos atos administrativos pode se dar por razões de ilegalidade ou de ilegitimidade pelas quais pode padecer um ato administrativo e não decorrem apenas de violação frontal à literalidade da norma; pode decorrer também de *abuso de poder*, o qual se dá pelo excesso no exercício de uma função, ou do *desvio de finalidade* do ato (ferimento aos princípios constitucionais da impessoalidade e da moralidade).

Outro traço peculiar distintivo é que a própria administração pública poderá anular seus atos²⁶², bem como o Poder Judiciário (mediante provocação da parte interessada ou do Ministério Público), quando eivados de vícios que os tornem ilegais. O ato nulo não vincula as partes, mas pode produzir efeitos válidos, mormente a terceiros de boa-fé.

Aludida anulação (efeitos *ex tunc* – retroativos à data do ato) - todavia - não deve ser confundida com a simples “revogação” (efeitos *ex nunc*), por questões de oportunidade e conveniência, intrínsecas à natureza discricionária de determinados atos administrativos. Neste sentido, oportuna se mostra a lição de Reale, ao observar que:

Acresce, porém, que, existindo ofensa à lei, nos casos de nulidade ou de anulabilidade, e não simples motivos de conveniência ou inoportunidade, atendíveis mediante revogação, o poder de anular se confere com mais amplitude às

²⁶¹ MELLO. Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. v. 1. 2. ed. São Paulo: Forense, 1979, p. 585

²⁶² Neste sentido, confira-se: Súmula 346/STF: "A Administração Pública pode anular seus próprios atos"; e, Súmula 473/STF: "A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial".

autoridades hierárquicas cabendo, em princípio, aos órgãos de governo na esfera das respectivas atribuições²⁶³.

No mesmo sentido de entendimento doutrinário:

Nesse ponto, vale destacar a sensível distinção entre anulação e a revogação dos atos administrativos. A situação de revogação, conforme destacado pela doutrina de direito administrativo brasileiro, opera-se de acordo com os critérios de conveniência e oportunidade, critérios esses diretamente ligados à realização de atos administrativos discricionários, gerando assim, invariavelmente, efeitos *ex nunc*; enquanto que, na anulação, a atuação administrativa é pautada pelos critérios de legalidade, trazendo consigo, a ideia de invalidação do ato anteriormente prolatado, operando, assim, efeitos *ex tunc*. [...].²⁶⁴

Centrando a presente análise especificamente para o âmbito tributário, as nulidades decorrem de ilegalidades no que concerne a: vício de forma (incompetência do agente ou vício de contraditório/ampla defesa, por exemplos), inexistência de fato gerador, cobrança excessiva do tributo por erro na apuração dos elementos quantificadores da obrigação tributária, erro na identificação do sujeito passivo (atribuição de responsabilidade tributária de forma ilegal, principalmente), entre outros que ensejam a sua invalidade.

Ainda que o defeito do lançamento diga respeito apenas a alguma formalidade essencial ao ato, pois o ato administrativo em referência decorre de procedimento ou atividade estrita e absolutamente vinculada ao direito (art. 142, CTN *c/c* art. 3º, CTN), a sua nulidade haverá de ser

²⁶³ REALE, Miguel, *Revogação e Anulamento do Ato Administrativo*, Rio de Janeiro, Forense, 1968, p. 59

²⁶⁴ JENIÉR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 74

decretada, quer no âmbito administrativo (“ex officio” ou não), quer no âmbito do Poder Judiciário (provocadamente).

Face à particular natureza de ato/procedimento estritamente vinculado, o lançamento tributário deve se ater fielmente aos ditames constantes na legislação aplicável, sob pena de invalidação, não apenas por questões de mérito, mas também, por vício de forma.

Conforme observa Marins, o Direito Tributário não é constituído apenas por normas de Direito Material, nele constando também o Direito Tributário Formal que se ocupa do procedimento de apuração do imposto, ou seja, dos procedimentos necessários para a determinação, a tutela jurídica e a arrecadação do imposto, disciplinando o que o autor denomina de “relação de liquidação (*Veranlagungsverhältnis*)” que compreenderia as normas necessárias ao procedimento administrativo para a determinação do tributo, entre outras.

Seria a determinação do modo de atuação do Estado, dotado de características próprias, visando angariar recursos de índole tributária a partir da determinação do fato imponible, conforme visão de Marins.

O Direito Tributário se apresenta então como disciplina jurídica não apenas de Direito Material mas regime jurídico ontologicamente ligado ao auto-sistema de formalização, através do qual o Estado corporifica definitivamente o conteúdo da obrigação fiscal²⁶⁵.

Para Mello, “é a adequação do ato às exigências normativas”²⁶⁶.

Nos casos de invalidação ou anulação o ato administrativo de lançamento é retirado do mundo jurídico, por ter sido praticado em desacordo com as regras procedimentais vigentes no momento de sua prática (vício formal). É ato que, embora nulo por vício apenas formal, entrou para o mundo jurídico e dele fora ulteriormente extirpado por defeito confirmado em decisão administrativa ou judicial.

²⁶⁵ MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência (fragmentos de um estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 311.

²⁶⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12.ed. São Paulo: Malheiro, 2000, p. 236.

Diferente é o caso da revogação quando um ato se mostra inoportuno ou inconveniente político-administrativamente e que consiste na retirada de voz do ato, na cessação dos efeitos de um feito válido por outro que o substitui²⁶⁷, conforme Miranda.

A *revogação* não se opera em se tratando de ato administrativo da classe dos (“plenamente”) *vinculados*, como é o caso do lançamento tributário (art. 3º, CTN e art. 142, parágrafo único, CTN), eis que a atividade exercida deve se ater fielmente, tanto no conteúdo como na forma, aos ditames legais, não havendo assim margem para juízo de discricionariedade quando à conveniência de sua prática ou de sua oportunidade. “Se o lançamento não pode ser praticado discricionariamente, também por esse critério não pode ser revisto”²⁶⁸.

Portanto, para efeitos de tributação, não subsiste a possibilidade de convalidar um lançamento tributário viciado, ainda que o defeito seja meramente na sua formalização, dado o caráter absolutamente vinculado do ato (art. 3º CTN c/c art. 142, CTN) que abrange inclusive suas características meramente formais ou procedimentais.

Não influenciará, assim, para efeitos de invalidação do ato, o fato de o ato ser nulo por vício apenas de forma ou de conteúdo; ou ainda, se o ato é “nulo” ou “anulável”. Ambas as situações operarão a extinção do crédito tributário lançado cujos efeitos serão retroativos à data de início do procedimento.

A diferença crucial, contudo, é quanto à possibilidade de refazimento do ato, pois, uma vez anulado o lançamento tributário por vício meramente de forma, nos termos do art. 173, II, do Código Tributário Nacional - o ato pode ser refeito no prazo decadencial de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva aludida decisão anulatória.

Situações de vício material (análise de conteúdo na exigência tributária), tais como inexistência de fato gerador, atribuição indevida de responsabilidade tributária, situações de imunidade ou isenção etc., entre

²⁶⁷ Neste sentido, confira-se: MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, atualizado por Wilson Rodrigues Alves. 1. ed. Campinas: Brookseller, Tomo 5, §507, n.º 4, p. 39

²⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS. Paulo de Tarso Vieira Ramos. *In* Lançamento Tributário e Decadência. *In*: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 273.

outras que invalidam a constituição do crédito tributário, implicam que esta não poderá vir a ser refeita.

Enquanto que situações de vício formal, tais como, preterição ao direito de defesa, ausência de qualquer outro elemento formal definido em lei como necessário à constituição do crédito tributário - data e/ou assinatura do servidor fazendário ou incompetência do agente, etc., dão margem à reabertura do prazo para refazimento do feito escoimado dos vícios anteriores.

Quanto à questão da nulidade ou simples anulabilidade, a diferença reside na possibilidade de convalidação do ato administrativo, presente nesta última e impossível na primeira, dado o grau de gravidade do vício ou de acordo com disposição legal específica. Contudo, não há convalidação de lançamento tributário!

Mostra-se, assim, igualmente despidianda a diferença, na seara tributária, se o ato seria nulo ou anulável, pois não haverá possibilidade de convalidação, em se tratando de lançamento tributário. A única diferença é quanto à possibilidade de refazimento do ato – apenas em casos de vício formal ela existirá.

A invalidação de um lançamento tributário por vício formal, cerceamento do direito de defesa, por exemplo, permite a renovação do procedimento administrativo para constituição do crédito tributário, possuindo um efeito interruptivo de decadência, a decisão administrativa final que desconstitui o crédito tributário viciado, como previsto no inciso II do artigo 173 do CTN²⁶⁹.

Não haverá, por assim dizer, sob uma perspectiva prática, diferenças entre ato “nulo” e ato “anulável” para efeitos de gerar a consequência descrita no art. 173, II, CTN, bem como não haverá possibilidade alguma de convalidação do ato pela vontade das partes (sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária).

Contudo, é razoável concluir que o art. 173, II, do CTN, referindo-se apenas “à decisão que houver anulado”, deixa margem para

²⁶⁹ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas Filho. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 34.

entendimento no sentido de que apenas o ato anulável (anulado apenas por decisão) e não o ato nulo (apenas e exclusivamente declarado ou reconhecido nulo pela decisão), é que seria objeto de seu refazimento²⁷⁰, conforme observa Nogueira.

Idêntica exegese é compartilhada por Vaz:

Vê-se, assim, que ato “anulável” é aquele passivo de nulidade por vício resultante de erro, dolo, coação, simulação ou fraude, podendo ser corrigido, ao passo que ato nulo é ato jurídico que tenha objeto ilícito ou impossível, não revestido na forma prescrita em lei ou ainda o que preterir alguma solenidade essencial para a sua validade, ou ainda, quando a lei taxativamente o declarar ou lhe negar efeito. O ato nulo é como se não existisse.

Observa-se, no caso, tratar-se de ato “anulável”, em razão de decisão administrativa, como se depreende da expressão “decisão administrativa”. Do contrário, o legislador teria utilizado a expressão “decisão judicial passada em julgado”, como o fez no art. 156, incisos IX e X, e 168, inciso II, do CTN²⁷¹.

O autor, em conclusão ao seu raciocínio, afirma ser possível realizar um novo lançamento, alterando o lançamento primitivo, pois a decisão anulatória definitiva, em razão de vício formal, decretou a nulidade do ato de lançamento (“relativamente nulo”), fazendo com que este deixasse de existir (embora que por algum tempo apenas), ainda que subsistindo para a Fazenda Pública o direito de proceder a um novo lançamento²⁷².

Ainda segundo o professor, o vício formal pode resultar tanto de situações motivadas pelo contribuinte como pelo Fisco. Em se tratando

²⁷⁰ Neste sentido, confira-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 329.

²⁷¹ VAZ, Carlos. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 128

²⁷² *Ibidem*. p. 129.

de nulidades provocadas pelo próprio Fisco, o autor entende que não caberia seu refazimento, pois “não pode a administração tributária ser beneficiada por atos por ela mesma praticados”²⁷³.

Em que pese a plausibilidade do argumento, não há distinção na literalidade da norma quanto a isto, sendo assim dispensável a identificação da parte causadora das nulidades, até porque dificilmente será o contribuinte que dará causa à nulidade formal de um lançamento, pois compete – privativamente - à autoridade fazendária sua feita.

3.1.3 Regra suspensiva, interruptiva ou concessiva de um novo prazo

A previsão de nova contagem do prazo decadencial, desta feita, a partir da decisão definitiva anulatória do lançamento anterior, abre margens para intermináveis discussões doutrinárias acerca da sua natureza: se versa sobre uma hipótese de interrupção da decadência, através da qual o prazo em curso é “zerado” e devolvido por inteiro ao titular do direito; ou, se trata da concessão de um novo prazo, autônomo, cujo termo inicial coincidiria com o caráter definitivo da decisão anulatória, ou ainda se seria uma suspensão do prazo.

Questão interessante é saber se o art. 173, II, é causa de suspensão ou de interrupção da decadência. Considerando que a decadência, conforme a doutrina de Direito Civil, não sofre interrupção ou suspensão, surge uma discussão doutrinária em sede tributária. Ressalte-se que, independentemente de se considerar a hipótese do artigo em tela modalidade de suspensão ou de interrupção, cabe destacar que esse artigo prevê uma hipótese que contraria a doutrina, pois a decadência nem se interrompe, nem se suspende. Entendemos que, embora não haja interrupção da decadência como regra geral no Direito, não se pode entender de outra forma, pois esse artigo é uma nítida hipótese de interrupção do prazo decadencial. Parte da doutrina entende que não há causa de interrupção, mas sim um novo direito, com um novo prazo decadencial, consagrando a

²⁷³ Ibidem, p. 128

teoria do benefício do erro em favor do infrator²⁷⁴.

Na suspensão o prazo é “congelado” recomeçando sua contagem a partir de onde parou, ou seja, no momento imediatamente anterior ao evento suspensivo, voltando a correr pelo tempo remanescente a partir do desaparecimento deste; já na interrupção, o “cronômetro é zerado”, sendo desconsiderado o prazo já decorrido entre o termo inicial de contagem e o evento interruptivo, iniciando-se novamente a contagem.

Considerando que o prazo decadencial estabelecido é de cinco anos, variando apenas quanto ao termo inicial, e que o dispositivo em questão “devolve” o quinquênio “por inteiro”, parece razoável concluir pela “interrupção” do que pela “suspensão”, levando em conta, assim, as características da regra beneficiadora do Fisco.

Há quem sugira, esboçando uma linha de pensamento coerente, que a situação envolveria tanto interrupção como suspensão. Neste sentido, colaciona-se as lições de Amaro, para quem:

Cuida o art. 173, II, de situação particular, trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser ‘anulado’ (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa, tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um *dislate*. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo)²⁷⁵.

²⁷⁴ CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 720-721

²⁷⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 433-434.

No entanto, a definição não é tão simples como pode parecer, se considerarmos as raízes do instituto “decadência”, conforme fez Vaz, em sua lembrança de que, ao contrário do que ocorre com a prescrição, na decadência o prazo se verifica contra todos (‘erga omnes’), é contínuo, não sofre solução de continuidade. Estando sujeito ao princípio da continuidade, uma vez iniciado, “o prazo deflui continuamente até o seu final, não se sujeitando a suspensões ou interrupções”²⁷⁶.

Carvalho explica que: “[...] A hipótese interruptiva apresenta-se como clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado”²⁷⁷.

Esse é o pensamento, inclusive, de Rocha, no sentido de que o prazo decadencial, em regra, será contado a partir do momento em que o direito (potestativo) passa a ser exercitável, alterando o patrimônio jurídico de outrem, sem que este possa se opor²⁷⁸. Daí a ideia de ser um prazo contínuo, não susceptível de interrupções ou suspensões, pois o direito subordinado a prazo decadencial está continuamente à disposição de seu titular, não podendo haver oposição alguma, conforme afirma o autor.

Dantas, ao afirmar que a decadência tributária não se suspende, justifica sua rejeição à ideia de que a lei pode prever interrupção de prazo preclusivo decadencial: “A lei não pode tudo. Não se pode determinar, por lei, que a decadência se interrompa, sem desnaturar o instituto, transformando o prazo decadencial em prescricional”²⁷⁹.

²⁷⁶ VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002. p. 113

²⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 484

²⁷⁸ Neste sentido, confira-se: ROCHA, João Marcelo Oliveira. *Direito Tributário Aplicado (apostilas)*, Rio de Janeiro, DISIT/SRRF/7ª RF, outubro/1997, p. 2

²⁷⁹ DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 194

Alguns autores aderem à ideia de interrupção do prazo, porém afirmam que o CTN errou neste dispositivo, pois uma vez anulado o lançamento anterior face à decisão, o prazo a se iniciar estaria interrompendo a decadência de forma conflituosa às raízes do instituto: “se trata, na espécie, de arranhão à teoria universal da decadência de direitos. É uma autêntica interrupção da caducidade e uma contradita ao princípio de que o erro não deve aproveitar a quem o pratica”²⁸⁰.

Outros autores, a exemplo de Seixas Filho, vão mais além e, considerando que o direito de lançar já foi exercido, sustentam a natureza prescricional deste “novo prazo”²⁸¹, mencionando – inclusive – que apenas os “direitos potestativos” estão sujeitos a prazos decadenciais, o que já não mais seria o caso do próximo lançamento.

O pensamento é compartilhado, também, por Greco, para quem o exercício de potestades diretas ou indiretas corresponde a prazos de decadência, enquanto que o ato de deflagrar um processo judicial corresponde ao exercício do direito público subjetivo de ação (prazo prescricional)²⁸².

Na mesma esteira de raciocínio encontra-se Nogueira, ao tecer críticas ao dispositivo. Afirma o autor que faltaria sentido e alcance jurídico ao inciso II situado “dentro do instituto da decadência”, porque a sentença anulou por vício formal um lançamento “sub *judice*”, cuja atividade fora exercida dentro do prazo de decadência; e, uma vez superada essa fase a situação é de prazo prescricional que estava interrompido pelo andamento da ação judicial²⁸³.

²⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. Termos iniciais e finais – Regras de contagem*. São Paulo: Resenha Tributária n.º 03, 1976, p. 23

²⁸¹ SEIXAS FILHO, Aurélio. *O direito de constituir o crédito tributário e a sua extinção pela inércia da Fazenda*. A prescrição do crédito tributário e suas formas interruptivas. A suspensão da prescrição. A repetição do indébito. São Paulo: Resenha Tributária n.º 18, 1975, p. 218

²⁸² Neste sentido, confira-se: GRECO, Marco Aurélio. *Perempção no lançamento tributário*. In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado – Estudos jurídicos em homenagem à Gilberto de Ulhôa Canto*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 506

²⁸³ Neste sentido, confira-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 329.

Em que pese o respeito que deve ser atribuído ao pensamento, a orientação não é das mais coerentes com o direito, eis que não se tem mais um crédito tributário definitivamente constituído e inadimplido a ponto de ensejar o termo inicial da prescrição. Em outras palavras, não há proteção jurídica (direito a uma prestação) para algo que sequer nasceu muito menos está definitivamente consolidado.

Há ainda aqueles que entendem se tratar o dispositivo em estudo de um prazo autônomo e “juridicamente válido”, embora contrarie a ideia de decadência havida pela Teoria Geral do Direito²⁸⁴.

O entendimento é compartilhado por Moraes, para quem se trata de um “prazo autônomo” de decadência, comportando a hipótese em que o Poder Público exerceu seu direito de constituir o crédito tributário, mas o fez mal, com erro formal, podendo o crédito ser novamente constituído e o termo inicial para tanto será o dia seguinte àquele em que se findou o prazo para interposição de qualquer recurso à referida decisão²⁸⁵.

A rigor, juridicamente, não é correto se falar em decadência tributária, se já houve o exercício do direito de constituir o crédito - via lançamento tributário - embora este venha a ser posteriormente anulado por vício formal. Todavia, não se pode cogitar de prescrição, haja vista que o crédito deixou de existir com a decisão anulatória definitiva, em que pese possa ser reconstituído depois.

Essa é a opinião de Coelho, para quem, inclusive, essa decisão (anulatória) necessariamente será administrativa, pois se fosse judicial o crédito já estaria formalizado, incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública, não mais se cogitando, assim, de decadência, a ponto de possibilitar o refazimento do ato de lançamento.

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la, com temperamentos. Em rigor, já teria ocorrido

²⁸⁴ Neste sentido, confira-se: ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Resenha tributária, 1993, p. 81.

²⁸⁵ Neste sentido, confira-se: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A decadência e a prescrição* diante do crédito tributário. In: Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 1, São Paulo, Resenha Tributária, p. 48.

um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar é em anulação de lançamento[...]. Como entre a anulação e a efetivação do novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, “inventou-se” este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente²⁸⁶.

Para Santi, em se concretizando a hipótese contida na regra decadencial do direito de lançar (anulação por vício formal do lançamento anterior), operou-se verdadeiramente uma interrupção do prazo decadencial²⁸⁷.

O autor citado observa também que a interrupção da decadência do direito do Fisco, nada mais é do que o reinício (termo preferível à interrupção) de um novo prazo decadencial decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal²⁸⁸.

Para Melo, a previsão em comento representa caso excepcional de interrupção de decadência e se a decisão anulatória for proferida após cinco anos dos fatos se operará a decadência. Essa limitação temporal a que se refere o autor não está prevista na norma, embora em muito contribuísse para a segurança jurídica, eficiência e moralidade administrativas²⁸⁹.

Ainda segundo o autor é inconcebível que entre a data de constituição do crédito tributário até o julgamento definitivo decorra

²⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 110

²⁸⁷ Neste sentido, confira-se: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad: 2000, p. 174-176.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 175

²⁸⁹ Neste sentido, confira-se: MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 362

prazo superior a cinco anos, não se podendo compreender que “meros trâmites burocráticos desprovidos de importância (remessa de uma para outra repartição etc.) caracterizem efetivo andamento processual[...]”.

Há quem sustente, portanto, que a Fazenda Pública disporia de um prazo igualmente de cinco anos para conclusão do processo administrativo no qual o sujeito passivo discute a exigência tributária, sendo aludido prazo extintivo e com natureza de “perempção”²⁹⁰.

Essa tese é sustentada não por poucos autores, de que haveria uma espécie de “prescrição administrativa intercorrente”²⁹¹ de modo a evitar que processos administrativos tributários perdessem, adormeçam nas prateleiras públicas por até mais de dez anos, especialmente quando a Fazenda Pública tem esperanças de que algum fato que lhe seja favorável apreça, até então desconhecido ou ocultado, ou então, uma alteração na jurisprudência hábil a acolher sua pretensão arrecadatória, até então sem ressonância nos Tribunais.

Conforme anota Machado, acerca da possibilidade de o Fisco não dispor de prazo para conclusão de procedimentos de determinação e exigência do crédito tributário:

O direito é instrumento de realização dos valores fundamentais da humanidade, entre os quais despontam a segurança e a justiça. A melhor interpretação das normas jurídicas é exatamente aquela que contribui para a realização desses valores. Jamais aquela que amesquinha. A interpretação que nos leve a admitir a inexistência de prazo para a conclusão de procedimento administrativo de acerto da relação tributária leva à destruição da segurança jurídica,

²⁹⁰ Neste sentido, confira-se: GRECO, Marco Aurélio. Perempção no Direito Tributário, publicado em: *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado – Estudos em Homenagem à Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 508.

²⁹¹ É a opinião esboçada por PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. “A prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 71, p. 119. E por BITTAR, Djalma. Prescrição Intercorrente nem Processo Administrativo de Consolidação do Crédito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 72, p. 18.

além de agredir também o valor justiça. Não se compadece, pois, com os fins do Direito²⁹².

Processos administrativos intermináveis existem pela inércia dos órgãos julgadores administrativos em todas as esferas, que acabam por fazer com que o termo inicial do prazo prescricional e, possivelmente, da decadência do direito efetuar um lançamento substitutivo ao anterior (art. 173, II, CTN) vague de forma infinita no tempo.

Convém lembrar que o art. 49 da Lei nº 9.784/99²⁹³ prescreva um prazo de 30 dias, prorrogável por igual período de forma expressamente motivada, para conclusão de um processo administrativo tributário. Contudo, lamentavelmente, referida regra não é observada, sendo inexistente – na prática – qualquer tipo de prazo ou sanção pela demora excessiva em tais julgamentos administrativos.

Torres comunga com o entendimento de que a anulação por vício formal reabre a possibilidade de a Fazenda exigir seu crédito, que durante 5(cinco anos) permaneceu “incólume quanto ao seu mérito”. Portanto, para o autor fluminense, a hipótese versada pelo inciso II do art. 173, CTN, enseja a reabertura do quinquênio e não sua interrupção²⁹⁴.

No mesmo sentido, parece ser a opinião de Dantas: “Não vislumbro a possibilidade de interrupção desse prazo: ou o crédito tributário foi constituído, ou não o foi. Ele existe ou não”²⁹⁵.

Ainda na linha crítica ao dispositivo, há quem lhe negue validade jurídica, por contrariar a estrutura sistêmica do próprio Código

²⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 237.

²⁹³ Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

²⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 303.

²⁹⁵ DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 196.

Tributário Nacional, em especial, por ab-rogar o “caput” do art. 173, embora lhe seja acessório:

Mas o que demonstra que esse inciso II não tem sentido e está contra o texto do próprio caput de todo o sistema, é que sua parte dispositiva pretende retrotrair a data da decisão anulatória contra o prazo fatal e recriar o prazo inicial de decadência o que é impossível em matéria de prazo calendário já passado.

Tal disposição jamais poderia ser acessória ao art. 173 que institui prazo de decadência. Se houver lançamento anterior, irregular por vício formal; se a forma lançamento é privativa da administração (art. 142); como falar em novo prazo de decadência a começar, não da data do fato gerador, mas da decisão que anulou o lançamento? O fato gerador decorre da lei e da realização do fato típico e jamais de decisão.

Observe-se que, quando uma decisão de maior relevância, como a que declara ou reconhece nulo o lançamento (não apenas anulável), repõe a descoberto, no tempo, apenas a data de ocorrência do fato gerador que é a mesma do início da decadência, é porque o lançamento foi reconhecido inexistente²⁹⁶.

O autor arremeta suas lições afirmando ser evidente que a Fazenda Pública não poderá refazer o lançamento, ainda que com base em tal permissivo, se, por acaso, já tiver passado o quinquênio decadencial, pois o direito de lançar já se extinguiu. Até porque, segundo o mestre, a sentença não teria o condão de recriar o direito de lançar se este prazo (previsto unicamente em lei e não por decisão judicial) tiver já escoado²⁹⁷.

A hipótese versada no dispositivo em comento cuida da concessão de um novo prazo (reabertura) para lançamento tributário e

²⁹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 329.

²⁹⁷ Neste sentido, confira-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 329.

não de interrupção da decadência, pois, não se pode interromper algo que possivelmente já tenha findado pelo decurso do prazo de cinco anos.

As lições acima, corroboradas por muitos doutrinadores, mostram que se o lançamento já foi realizado, em regra não se cogitaria mais de decadência, pois o direito público subjetivo potestativo de constituir o crédito já foi exercido.

Porém, em verdade, o dispositivo em referência cria outro prazo (decadencial), reabrindo a possibilidade administrativa para que o procedimento seja “refeito”, permitindo, inclusive, que isto se repita ao longo do tempo, a cada anulação por vício formal, gerando manifesta instabilidade jurídica e incerteza para o contribuinte, além de deixar o ambiente fiscal propício a atos atentatórios a princípios constitucionais administrativos, tais como moralidade e eficiência.

3.2 AS CONSEQUÊNCIAS DO ART. 173, II, DO CTN, EM MATÉRIA DE SEGURANÇA JURÍDICA, MORALIDADE E À EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PARALELO AO INTERESSE PÚBLICO

Inicialmente convém afirmar que a análise perfunctória do dispositivo em estudo permite – apressadamente – apenas que o intérprete conclua que sua existência se deve à *supremacia do interesse público sobre o particular*, que não pode restar comprometida por conta de erros formais na constituição do crédito tributário. Não poderia, assim, restar prejudicado o suposto interesse indisponível do Estado, por conta de um lançamento mal feito que fora objeto de posterior anulação.

Desta feita, o erro procedimental de um agente fazendário não poderia gerar prejuízos à coletividade, que ficaria desprovida daquele recurso tributário, “tão importante” para a busca da satisfação das necessidades públicas justificadoras da própria existência do Estado, enquanto instituição organizada juridicamente e destinada à perseguição do bem-comum.

Em que pese o caráter sedutor do discurso acima, tal exegese em muito minimiza o real conceito de interesse público, reduzindo-o ao simples interesse patrimonial ou arrecadatório do Estado, não dimensionando as razões maiores de sua existência, vindo até a

legitimar a tese segundo a qual os fins justificariam os meios empregados.

Segundo nos ensina o constitucionalista português Canotilho: “deve perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à carga coativa da mesma. [...] Meios e fins são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim”²⁹⁸.

Desta forma, exsurge um questionamento cujo propósito deste trabalho é respondê-lo à luz dos valores e princípios reveladores de um autêntico Estado de Direito: a regra em apreço satisfaz esse juízo de ponderação entre o interesse fazendário e o real interesse público, mais abrangente, permeado por valores e princípios jurídicos protetivos dos contribuintes e que efetivamente buscam a pacificação social?

Conforme abordado na primeira unidade desta dissertação, a finalidade maior do ordenamento jurídico é promover a estabilidade e a segurança da sociedade, justificativas pelas quais dispõe o Estado legislador do poder de disciplinar e limitar o comportamento das pessoas visando a consecução destes fins. Esta é verdadeira dimensão do “interesse público” que deve nortear as ações do Estado de Direito.

Nessa senda, situações jurídicas incertas ou indefinidas - seja na hipótese de desobediência a uma norma jurídica, seja no caso em que é de competência da autoridade administrativa fiscalizar ou comprovar a legalidade de um determinado comportamento - não podem perdurar no mundo jurídico além de um determinado tempo, cabendo, então, dentro deste lapso temporal fixado em lei, à pessoa prejudicada ou competente adotar as medidas cabíveis²⁹⁹.

É que o princípio da boa-fé, aliado ao da certeza jurídica, não apenas justificam, mas também exigem uma postura administrativa que busque a estabilidade e a segurança do ordenamento jurídico, visando efetivar em última análise a paz social, impedindo não apenas a

²⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 270.

²⁹⁹ Neste sentido, confira-se: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 23.

retroatividade em prejuízo do administrado, mas também protegendo atos jurídicos perfeitos e acabados, não permitindo sua revisão.

Qualquer prerrogativa administrativa, neste contexto de soberania jurídica, apenas se legitima se fundada nos direitos e garantias fundamentais, bem como nos princípios fundantes de um autêntico Estado de Direito que prima pela boa-fé, pela certeza e segurança jurídica, em sua dimensão subjetiva, a qual, conforme anota Almiro do Couto e Silva, “concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação”³⁰⁰.

Essa proteção à confiança das pessoas impõe ao Estado o dever (não apenas moral, mas jurídico também) de não frustrar as legítimas expectativas dos administrados, conferindo previsibilidade e estabilidade na atuação estatal, especialmente necessárias em se tratando de relações jurídicas marcadas pela mitigação de liberdade fundamental (direito à propriedade), como é o caso da tributária.

Nessa toada, convém lembrar que o Direito, enquanto sistema de normas, igualmente deve ser harmônico, consistente e coeso, não sendo razoável admitir que uma regra transgrida postulado jurídico (segurança jurídica) e princípios como o da eficiência. Lobato lembra que:

O Direito nasce da sociedade e a ela serve, assim como o Estado, portanto, ele não perde seu caráter instrumental, mas será instrumento da sociedade, pelo menos em um regime que pressupõe ser de Estado Democrático de Direito, como veremos.

A interpretação e integração dos diversos princípios que regem o Sistema de Direito são instrumentos hábeis a buscar o maior desafio da Ciência do Direito: manter-se como Ciência, sem perder a atualidade do Fato Social. É preciso conceber um modelo de sistema, com aberturas para acompanhar a evolução social, mas sem que

³⁰⁰ SILVA., Almiro de Couto e outro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei 9.784/99). *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v. 27, n. 57, p. 33-75, 2004, p. 36.

tais entradas sejam grandes a ponto de fazê-lo desmoronar³⁰¹.

Na mesma simetria de raciocínio Zacaner:

Claro está que o princípio da legalidade é basilar para a atuação administrativa, mas com se disse, encartados no ordenamento jurídico estão outros princípios que devem ser respeitados, ou por se referirem ao Direito como um todo, como, por exemplo, o princípio da segurança jurídica, ou por serem protetores do comum dos cidadãos, como, por exemplo, a boa-fé, princípio que também visa protegê-los quando de suas relações com o Estado.

Assim, em nome da segurança jurídica, [...], o decurso de tempo pode ser, por si mesmo, causa bastante para estabilizar certas situações fazendo-as intocáveis. [...].

Por sua vez, o princípio da boa-fé assume importância capital no Direito Administrativo, em razão da presunção de legitimidade dos atos administrativos, presunção esta que só cessa quando esses atos são contestados, o que coloca a Administração Pública em posição sobranceira em relação aos administrados³⁰².

“Nunca é demasiado recordar que são o Estado e o Direito que se legitimam e justificam a partir dos direitos fundamentais e não o contrário”³⁰³ e que a atuação administrativa só será válida, legítima e justificável, quando condizente, muito além da simples legalidade, com

³⁰¹ LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito. Segurança jurídica. A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Magister, v. 33, jul./ago. 2012, p. 21.

³⁰² ZACANER, Weida. *Da convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo, RT, 1990, p. 58-59

³⁰³ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Administração Pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 195.

o sistema de princípios e regras delineado na Constituição, de maneira geral, e com os direitos fundamentais, em especial³⁰⁴.

Para Marçal Justen Filho, o ponto central do Direito Administrativo não reside propriamente no interesse público, mas sim, nos direitos fundamentais³⁰⁵. Até mesmo porque, conforme observa Cristóvam, o que se verifica hodiernamente é um “conjunto de interesses egoísticos travestidos de incontestável interesse público”³⁰⁶. Tais interesses particulares são instáveis e contingenciados (relativos), se aproximando do interesse da própria administração pública enquanto órgão.

Ademais, não há de se falar em um interesse público válido universalmente, pois em cada situação será indispensável fazer a avaliação pragmática do que seja de interesse público³⁰⁷.

Esse conceito de interesse público supremo, “quase mítico, cujo valor se assenta justamente na indefinição de seu sentido e que, por ser facilmente manipulável por demagogos, populistas e tiranos da vida pública, acaba sendo analiticamente pobre”³⁰⁸, não se coaduna com seu real significado pautado nos objetivos de um Estado de Direito.

É o que observou também Streck, ao perceber que “Tudo passou a ser ‘magnificamente legitimado’ a partir de uma retórica frouxa e órfã de racionalidade” [...], o interesse público traduz atualmente em uma ‘expressão que sofre de intensa anemia significativa nela cabendo qualquer coisa’³⁰⁹.

³⁰⁴ Ibidem, p. 252

³⁰⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 43-44

³⁰⁶ CRITÓVAM, José Sérgio da Silva. *Administração Pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 102

³⁰⁷ Neste sentido, confira-se: DALLARI, Dalmo de Abreu. *Interesse público na contratação das entidades da administração descentralizada*. Suplemento jurídico da Procuradoria Jurídica do Departamento de Estradas e Rodagem. São Paulo, a. 126. 9. 09-15, jan./mar, 1987, p. 15.

³⁰⁸ FÁRIA, José Eduardo. Antinomias jurídicas e gestão econômica. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*. São Paulo, n. 25, p. 167-184, abr. 1992. p. 173

³⁰⁹ STRECK, Lenio Luiz. Ministros do STJ não devem se aborrecer com a lei. **Revista Eletrônica Consultor Jurídico**. São Paulo: jun. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jun-07/senso-incomum-nao-aborreca-lei-ministra-nancy-andrighi>. Acesso em 14.ago.2017

Aludida supremacia, conforme visto no primeiro capítulo, foi alçada, lamentavelmente, a um ponto máximo e inabalável, verdadeiro axioma, do Direito Público, vindo a servir de pressuposto para legitimação de toda e qualquer atividade administrativa e que precisa ser revista em seu conteúdo axiológico, de forma que não se preste para “justificar” arbitrariedades, autoritarismos e ofensa a princípios ou valores constitucionais³¹⁰.

Neste contexto, o art. 173, II, do CTN (Código Tributário Nacional), justificado por uma suposta supremacia e indisponibilidade do interesse (patrimônio) público, vem a conflitar com os princípios da eficiência e, principalmente, da segurança jurídica, na medida em que permite que um processo administrativo tributário pendente de julgamento há anos, possa, ao final, culminar com a feitura de um novo lançamento tributário, independentemente do escoamento do prazo decadencial, já que este, no caso, será reaberto a partir da decisão final administrativa que tiver anulado o lançamento anterior por vício formal.

Sabbag enfatiza o prestígio à ineficiência que a norma implica, ainda que se leve em conta a “supremacia do interesse público”:

É certo, todavia, que a regra estudada – se norma interruptiva ou não -, conferindo excessiva elasticidade ao prazo, tende a beneficiar o Erário no seu próprio erro, sendo de uma irracionalidade gritante. Mesmo que se leve em conta a supremacia do interesse público sobre o particular, não seria despiciendo asseverar que o dispositivo premia a desídia e imperícia governamentais e enaltece o administrador incompetente, prestigiando o desacerto³¹¹.

Nessa senda, Coelho afirma que “o erro nunca pode beneficiar o seu autor” (princípio geral do direito aplicável também ao Direito Tributário, por força do art. 108, CTN), e que a norma em comento

³¹⁰ Neste sentido, confira-se: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Administração Pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 63.

³¹¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 829.

estabelece como termo inicial da contagem do prazo decadencial a data em que a decisão anulatória se tornar “irreformável”³¹².

Aludida previsão constante na norma geral do CTN, embora possa, aparentemente, prestigiar o interesse público, pois aparentemente não é razoável assimilar que o Estado reste prejudicado financeiramente por conta de um defeito meramente de forma no lançamento tributário anteriormente realizado, não se harmoniza com o valor constitucional Segurança Jurídica, bem como se afasta do princípio da eficiência na Administração Pública, insculpido no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988³¹³.

O comando normativo não se harmoniza com o postulado da segurança jurídica, eis que deixa o administrado indefinidamente no tempo susceptível a um possível novo lançamento fiscal decorrente de um processo administrativo ou judicial tributário anulatório. Não se coaduna com a ideia de eficiência no serviço público, elevada à categoria de princípio basilar da Administração Pública (art. 37, *caput*, Constituição Federal).

Situações obrigacionais não podem ser conservadas como pendentes indefinidamente, gerando insegurança jurídica tanto para o Fisco como para o contribuinte.

Essa indefinição do marco temporal gerada pela aplicação do dispositivo sob análise não se coaduna com o princípio da segurança jurídica que norteia as relações sociais, navega em desfavor dos valores essenciais a um Estado de Direito, por atentar contra a segurança jurídica, a moralidade, a eficiência, por desproteger o cidadão-contribuinte – aumentando sua vulnerabilidade –, desrespeitando a legítima confiança e a boa-fé nas relações tributárias, sobretudo, o interesse público mormente à tutela da ordem jurídica.

Em que pese o poder do Estado de exercer o controle de legalidade e constitucionalidade de seus atos, direitos ou pretensões (de

³¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 410.

³¹³ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 16/01/2017.

ofício ou provocadamente), tal fato não autoriza deixar o contribuinte ao seu alvedrio por um tempo indeterminado ou até mesmo excessivamente prolongado, à espera do refazimento de um lançamento tributário, escoimado de erros anteriores.

A hipótese faz “renascer novamente o seu direito, e assim sucessivamente, até a eternidade”, tornando completamente inaplicável o instituto da decadência, perdurando a completa insegurança jurídica³¹⁴.

Sobre uma perspectiva social, a norma geral em discussão, agravou a vulnerabilidade do cidadão-contribuinte submerso em uma relação jurídico-obrigacional por demais desequilibrada frente ao Fisco, face suas prerrogativas processuais e procedimentais em geral.

Neste sentido, digna de nota é a crítica de Marins:

O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária³¹⁵.

Em que pese a defesa costumeiramente envidada pelas autoridades fazendárias na tentativa de justificar a existência deste “novo prazo” decadencial no interesse público arrecadatório, não se deve perder de vista que “interesse público” - embora seja uma expressão destituída de uma definição cerrada (conceito jurídico aparentemente indeterminado) - representa evidentemente a tutela de valores e princípios fundamentais do Estado de Direito, em especial, a busca pela eficiência administrativa.

Ademais, aludida norma representa um alento ao agente fazendário relapso (ou até mesmo corrupto) que deixa para iniciar sua fiscalização, concluí-la, ou até mesmo, lançar o tributo, nos últimos momentos do quinquênio regulamentar, confiante de que, na pior das

³¹⁴ Neste sentido, confira-se: JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemático do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 91

³¹⁵ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 22.

hipóteses, será premiado com a reabertura do prazo para refazimento do lançamento anulado por vício formal.

Sobre tal possibilidade, Moura ensina que:

[...] Nesse caso, na hipótese de prática de lançamento sem a observância das regras procedimentais, o que gera a nulidade do mesmo, o Código prevê a devolução do prazo para que se constitua o crédito, o que, de certa forma, por absurdo, acaba por premiar o cometimento de ilegalidades na atividade de lançamento, posto que estabelece, como consequência, para a administração que praticou ato viciado, a devolução integral do prazo decadencial³¹⁶.

A busca pela previsibilidade e pela certeza no Sistema Jurídico-Tributário Brasileiro tem seus elementos próprios no Texto Constitucional e não se compadece com tal situação ensejadora de litígios instauráveis tardiamente ou reabertos de forma sucessiva e indefinida, tendo como motivo o mesmo fato econômico de outrora.

Um ato administrativo ineficiente também é considerado “imoral”, atentatório ao princípio da “moralidade” (art. 37, caput, CF/88); e, na hipótese normativa estudada, agride também o princípio da boa-fé, por não corresponder à legítima confiança do contribuinte no Poder Público, bem como na condução de seus atos e negócios.

Nunca é demasiado lembrar que os princípios constitucionais representam autênticas limitações ao poder de tributar, conforme aponta Ávila, especialmente sobre a “moralidade” enquanto princípio nivelador da Administração Pública como um todo:

[...] quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade

³¹⁶ MOURA, Lenice S. Moreira de. Job (Ed.). Da prescrição e da decadência em matéria tributária: aspectos jurisprudenciais controvertidos. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 12, n. 71, p.31-47, jan/fev. 2010. Bimestral, p. 32.

normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e proteção da confiança e boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos sobre princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas, limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa³¹⁷.

Sob esta ótica inegável vislumbrar mais uma repercussão negativa da aplicação da norma em apreço quanto à possibilidade de o agente fazendário – confiante na reabertura do prazo para refazimento do feito e despido de um componente moral - perpetrar um lançamento tributário propositadamente defeituoso (anulável), visando auferir vantagem indevida (“propina”), ferindo, inclusive, o princípio administrativo-constitucional da moralidade, além, obviamente, da legalidade.

Em que pese às discussões levantadas pela literatura especializada – se a regra contida no art. 173, II, CTN implica autêntica causa de interrupção decadencial, o que iria de encontro à natureza ontológica do instituto – é razoável imaginar que ao se considerar uma “interrupção”, aludida previsão contraria o próprio *caput* do art. 173, pois permite (re)constituir o crédito após o prazo de cinco anos, havendo deixado margem para excessiva elasticidade, beneficiando o Erário de seu próprio erro.

Considera-se inadmissível – a par da segurança jurídica, certeza e estabilidade das relações sociais, eficiência do serviço público, moralidade, entre outros – entender que um lançamento possa ser feito a qualquer tempo. Protrair indefinidamente no tempo o início do lapso temporal de sua fruição ou possibilitar uma infinita reabertura de prazos decadenciais pereniza o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Principalmente se considerar que durante o lapso temporal em que o tributo está em discussão não se cogita de prescrição, tampouco de decadência, só começando a correr após o término definitivo do

³¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 187.

processo administrativo ou judicial – hipótese de suspensão dos prazos decadenciais e prescricionais.

Conforme pontua Melo, ao afirmar acerca da perda do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo em decorrência de sua inércia (decadência), no prazo estipulado em lei:

Embora a supremacia do interesse público e a indisponibilidade do crédito tributário sejam princípios constitucionais o perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se incompreensível sua estabilização no tempo, mas também pelo fato de que a omissão revela desinteresse da Fazenda, que não pode ser prestigiado; e ainda não se pode obrigar as pessoas a manterem indefinidamente os elementos e documentos relativos aos fatos tributários³¹⁸.

Em arremate, citado autor observa que os direitos e garantias individuais não podem ser comprometidos por conta da inércia fazendária, pois o princípio da segurança do direito não permitiria tal fato ofensivo, inclusive aos princípios da moralidade e da eficiência.

Martins adverte que a lei previu hipótese mais dilatada para constituição do crédito tributário, pois, com prazo suplementar a partir da última decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anterior, ou seja, o crédito tributário constituído. Desta forma, para o tributarista, perigosamente, o que o legislador fez foi:

[...] permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecutable pelo

³¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 357

vício formal detectado. Exceção perigosa ao inciso I do art. 173³¹⁹.

Assim, segundo a doutrina do mestre tributarista, o parágrafo único do art. 173, por ter reduzido o prazo conferido à administração, foi compensado pelo inciso II do mesmo dispositivo, aumentando-o³²⁰.

A Fazenda Pública ao defender a possibilidade de refazimento do ato nestas situações, o faz arrimada não apenas no permissivo constante no CTN, mas também invocando a “supremacia do interesse público”, sendo que esta não pode ser manejada como um “instrumento de opressão”, mas sim, de proteção das liberdades individuais constitucionalmente consagradas.

Mais do que a estática preocupação em cumprir com a lei (legalidade estrita), o gestor público deve estar preocupado com a concretização e a conformação das determinações normativas constitucionais, sempre com a manutenção da mira finalística da atividade administrativa na defesa e promoção dos direitos fundamentais, fim último e fator de legitimação tanto da Administração Pública como, de resto, de todos os poderes constituídos³²¹.

Para ser legítimo o direito de a Fazenda Pública refazer o lançamento, necessário se faz que, além de amparo em previsão legal, a possibilidade (prerrogativa) esteja coerente com nosso Texto Constitucional e não apenas fundada em uma noção abstrata e absoluta de supremacia do interesse público.

Neste ponto, oportuna a observação de Cristóvam, para quem:

Portanto, qualquer prerrogativa administrativa só será legítima se, e somente se, parametrizada com essa ordenação constitucional, e não porque

³¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002, p. 290.

³²⁰ Ibidem.

³²¹ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Administração Pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 93

fundada em uma concepção abstrata (quase totêmica) de supremacia de interesse público sobre ou particular, ou mesmo de uma noção fraca (flexível) de supremacia; quer enquanto base (tautológica) de prevalência a partir de um conceito totalizante de interesse público, quer como norma formal de atribuição de competência³²².

Esse conceito abstrato comumente dado à supremacia do interesse público sobre o particular tem deixado bem flexível o princípio em questão, dando margem para que a Fazenda Pública preencha o conteúdo semântico de interesse público conforme melhor lhe aprouver. Mostra-se típico em regimes políticos absolutistas em que o agente público (chefe político) tudo pode em nome do que ele mesmo entende ser de “interesse público” e, portanto, superior ao “interesse” de seus súditos.

3.3 SUGESTÃO DE MUDANÇA LEGISLATIVA PARA COMPATIBILIZAR A REGRA DO ART. 173, II, CTN AO REAL CONCEITO DE INTERESSE PÚBLICO

A norma em apreço tem por consequências prejudiciais aos direitos fundamentais dos contribuintes – entre outras - deixarem-nos indefinidamente no tempo a espera de um “novo” lançamento tributário subsidiário ao anterior anulado por vício formal, cujo quinquênio “decadencial” será contado da data em que se tornar definitiva a respectiva decisão anulatória, o que poderá acontecer após cinco anos da data do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o tributo poderia ter sido lançado (art. 150, § 4º, CTN e art. 173, I, CTN).

Carvalho ao comentar acerca da hipótese prescrita pela norma geral que, para ele, é de “interrupção” da decadência, deixa margem para apresentação de uma solução legislativa para sanar as consequências retro mencionadas:

Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe

³²² Ibidem, p. 137.

antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção neste sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, começando novo fluxo, desta vez quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e inofismável, brigando com a natureza dos institutos cujas raízes foram recolhidas das maturadas elaborações do Direito Privado³²³.

Conforme se pode ler na parte final da colação acima, uma das incoerências da aplicação da regra em estudo é o desprezo ao prazo (decadencial) já transcorrido e contado na forma do art. 173, I, do CTN (cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que a constituição do crédito já poderia ter se dado).

Entre as possíveis alternativas legislativas para mudança na redação no dispositivo em foco, tendente a sanar a incongruências causadas pela “devolução do prazo total” seria adotar a tese da suspensão pura e simples do prazo: a decisão final anulatória faria com o que apenas o prazo faltante dos cinco anos contados na forma acima fosse devolvido; ou seja: o prazo já transcorrido entre o primeiro dia do exercício seguinte e a data do lançamento anulado seria computado e com a decisão anulatória, devolver-se-ia apenas o tempo restante para completar os cinco anos, devendo o agente refazer o ato administrativo de lançamento em tal prazo sob pena de perempção do direito.

O pensamento foi esboçado por Amaro, apontando para a referida solução, referindo-se, em ácida crítica, ao prêmio dado pelo ato nulo praticado pelo próprio beneficiado.

³²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 462.

De outro, o dispositivo é uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como ‘prêmio’ por ter praticado um ato nulo³²⁴.

A mudança que ora se comunga seria das mais justas. Prestigiaria os valores e princípios constitucionais tributários e administrativos vigentes, eis que não geraria benefício algum a quem agiu com torpeza, negligência ou imperícia, bem como não desprestigiaria o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, pois ela poderá reutilizar o tempo que lhe faltara na época do lançamento primitivo anulado por vício de forma.

Estariam conciliados o interesse arrecadatório-fiscal com o interesse público em sua real abrangência e caracterizado pelos valores e princípios constitucionais reveladores de um Estado de Direito que assegura direitos e garantias em nível fundamental aos cidadãos-contribuintes.

Conferiria celeridade para os novos lançamentos subsidiários e ainda primaria pelo maior zelo administrativo-funcional quando da feitura do próximo lançamento, pois o prazo a cada novo ato restaria menor se comparado com o prazo utilizado anteriormente para constituição (irregular) do crédito anulado por vício formal.

Por outro lado, não caberiam queixas de que o interesse público restaria prejudicado, pois quanto mais tempo levasse o agente para promover o lançamento menos tempo restaria para seu refazimento, cabendo-lhe administrar o tempo e conciliar o interesse arrecadatório do órgão fazendário do qual é servidor com o valor segurança jurídica, estabilidade das relações sociais, certeza do direito, moralidade e eficiência administrativas. Por via de consequência, seria prestigiada a

³²⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 433-434.

legítima confiança e boa-fé do contribuinte, a verdadeira defesa do interesse público que cabe ao Estado.

O prazo de cinco anos seria fatal, não mais cabendo sua devolução por inteiro. A demora no processo administrativo ou judicial não mais seria prejudicial apenas ao sujeito passivo, eis que a devolução do prazo “decadencial” se operaria considerando o tempo já “gasto” pela Fazenda Pública, devendo esta monitorar atentamente seus processos administrativos, inclusive com o reconhecimento oportuno, *ex officio*, em maior índice de recorrência, de nulidades formais que eventualmente maculem o procedimento de constituição do crédito tributário buscado, eis que não mais subsistiria o benefício pelo seu próprio desacerto administrativo.

Outra saída - esta independente de alteração normativa via lei complementar tributária - seria, simplesmente, não aplicar o dispositivo em referência, por entender que ele fere direito fundamental. Sua extração decorre das lições de Binenbojm, para quem uma atividade administrativa “contra legem” é válida desde que com fundamento em uma otimizada aplicação da Constituição Federal:

1. A atividade administrativa continua a operar, em regra, segundo a lei, se esta for constitucional (atividade *secundum legem*); 2. Mas a atividade administrativa pode retirar também fundamento diretamente na Constituição, independente ou para além da lei (atividade *praeter legem*). 3. A atividade administrativa pode, eventualmente, legitimar-se ainda que contra a lei, a partir de uma ponderação desta “com outros princípios constitucionais (atividade *contra legem*, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição)³²⁵.

Para o autor em referência, “... eventual prevalência, em maior porção, da segurança jurídica sobre a legalidade, não importa transigência com a ideia de Estado de direito, mas decorre de uma aplicação otimizada da Constituição”³²⁶, conforme sustentado, inclusive, no primeiro capítulo do presente discurso de dissertação, em que restou

³²⁵ BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. São Paulo: Renovar, 2008, p. 142.

³²⁶ *Ibidem*, p. 177-194.

demonstrada a necessidade de se cumprir a vontade constitucional, pois ela representa o autêntico interesse público a ser buscado pela administração pública e demais poderes constituídos.

Contudo, em que pese a orientação acima firmada, a simples desconsideração ou negativa administrativa de validade a uma norma geral tributária, embora esta venha a conflitar com a Constituição Federal, é ato administrativo que, no mínimo careceria de um parecer normativo expedido por autoridade administrativa, perfazendo norma complementar tributária, nos termos do art. 100, I, do CTN, não sendo dado ao agente o poder de simplesmente desobedecer um comando normativo, motivado apenas por sua convicção íntima, sem o necessário amparo em uma fonte do Direito Tributário ou em decisão judicial.

É que o princípio da estrita legalidade impõe o dever de obediência estrita à lei formal, sob pena de cometimento de ato de improbidade administrativa³²⁷, sendo discutível se a administração pública poderia, por seus próprios meios, negar validade à lei e, por conseguinte, não aplicá-la, sem valer-se de intervenção judicial para tanto.

De toda sorte, obediente ao princípio da legalidade e ciente da estrita vinculação do ato administrativo de lançamento tributário aos ditames normativos em vigência, a simples inobservância administrativa à redação atual do art. 173, II, do CTN, seria algo temerário, podendo gerar – inclusive, insegurança jurídica.

Neste sentido, a alternativa mais razoável seria uma alteração na redação do dispositivo em análise, via lei complementar, podendo se vislumbrar o seguinte texto sugestivo: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II – da data em que se tornar

³²⁷Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; [...].

definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, *sendo descontado o tempo já transcorrido entre o termo inicial de contagem previsto no inciso anterior e a data em que efetivamente o lançamento anulado veio a ser notificado ao sujeito passivo.* [...]”.

Com tal medida, restariam resguardados os valores e princípios constitucionais abordados no presente trabalho, que regem a Administração Pública como um todo e que dão configuração a um autêntico Estado de Direito, buscando o real interesse público: segurança jurídica; proteção à legítima confiança do contribuinte; certeza do direito; moralidade e eficiência administrativas.

CONCLUSÃO

Inicialmente, foram abordados os valores e princípios que regem o Estado Democrático de Direito, com especial enfoque para o valor Segurança Jurídica, o qual confere sentido de existência à toda ordem jurídica brasileira, bem como os princípios da moralidade e eficiência administrativas. Foi analisado ainda no capítulo inaugural o axioma da *supremacia do interesse público sobre o particular*, contextualizado em um Estado de Direito que prima pela estabilidade das relações jurídicas, certeza do direito e pela paz social.

Embora o meio jurídico não esteja diante de um absoluto consenso sobre o assunto buscou-se equalizar os conceitos e traços distintivos comumente adotados pela literatura entre *postulados normativos, valores, princípios e regras*, igualmente abordados no tópico vestibular e com a finalidade de edificar no leitor um sentido vernacular que o conduza à perfeita compreensão dos capítulos subsequentes, embora com eles possa – eventualmente - discordar.

Evidenciou-se, desta forma, que o valor segurança jurídica é essencial em um Estado de Direito, bem como que a atividade administrativa deve ser realizada dentro de um ambiente hígido, assim compreendido como aquele que prima pela legalidade, moralidade e eficiência dos atos e procedimentos administrativos. Desta forma, tais valores e princípios essenciais na consecução dos objetivos de um autêntico Estado de Direito perfazem o núcleo do que se pode compreender como sendo de “interesse público”, expressão que não pode ficar adstrita ao interesse organicista ou administrativo-fiscal do ente político.

Assim sendo, se procurou demonstrar que a expressão “interesse público”, embora desprovida de um conteúdo semântico fechado, não pode ter sua configuração guiada pelas meras conjecturas administrativas. É preciso assim, preencher seu conteúdo, conformando-o aos princípios e valores próprios de um Estado de Direito, e não apenas postá-la como algo subjetivo, facilmente manejável pela vontade do administrador.

No segundo capítulo foram apresentadas as formas de extinção do crédito tributário, com especial enfoque na decadência e na prescrição tributárias, por serem as que guardam correlação direta como o valor segurança jurídica e que buscam conferir estabilidade nas

relações jurídicas, certeza do direito, em prestígio à poderosa ação do tempo na vida das pessoas.

Feita a comparação distintiva entre decadência e prescrição, mostrando suas raízes civilistas, o capítulo segundo dedicou-se mais ao estudo da decadência tributária, discorrendo sobre sua natureza jurídica, seus efeitos, bem como seu prazo e termos iniciais de contagem. Necessário para tanto foi a conceituação de lançamento tributário, as divergências doutrinárias que o cercam, bem como as modalidades de lançamento, tema imprescindível para se aprimorar a compreensão do variável termo inicial de contagem do quinquênio decadencial.

No terceiro e último capítulo, buscou-se atestar a hipótese inicial do trabalho, discutindo-se de forma mais direta e incisiva seu tema central: a regra decadencial prevista no art. 173, II do CTN e seus reflexos.

Apresentou-se a discussão acerca da natureza jurídica da regra em apreço, se seria uma interrupção do prazo decadencial ou a concessão de um novo prazo, embora os efeitos possam ser os mesmos. Discutiu-se, por seu turno, as consequências negativas de sua aplicação, notadamente quanto à promoção da insegurança jurídica, incerteza e instabilidade das relações tributárias, as quais podem, assim, ficar alheias ao elemento temporal, salvaguardando o direito potestativo fazendário da ação do tempo e dos erros funcionais de natureza formal no seu exercício.

Ainda quanto aos efeitos maléficos da regra, convidou-se para uma reflexão segundo a qual seu conteúdo representa um prêmio ao desacerto, um benefício a quem comete erros no exercício da atividade administrativa vinculada de lançamento tributário - um abono pela própria torpeza do agente. Nesse diapasão, a moralidade e a eficiência administrativas igualmente restam desprestigiadas, em que pese sua função norteadora de toda atividade administrativa, especialmente, a Tributária, em que o princípio da estrita legalidade se faz uma vertente inderrogável.

Decorrente de uma interpretação jurídica incauta, a “justificativa” para a regra analisada é a “supremacia do interesse público sobre o privado”, a qual justificaria a reabertura do prazo para lançar novamente, diante da decretação de nulidade do lançamento anteriormente feito uma vez reconhecida sua invalidade apenas no plano formal.

Nessa ordem de ideias, constatou-se que o prazo decorrido entre a data de ocorrência do fato gerador e a decisão final anulatória não interessaria, para efeitos de reabertura do prazo decadencial, o que acaba por prestigiar o desacerto e a inconsistência moral administrativa.

Certamente tal previsão, conforme o articulado de ideias pode evidenciar ao leitor, não é de interesse público, face à amplitude da expressão cujo significado haverá de ser dado em sintonia com os valores próprios de um Estado de Direito.

Conforme asseverado ao longo de toda pesquisa, o Estado de Direito encontra fundamento em valores e princípios jurídicos cuja observância por parte dos agentes públicos e do ordenamento que lhe é subjacente perfaz o núcleo do que seja de real interesse público e este, por sua vez, não pode restar constricto ao interesse administrativo-fazendário arrecadatário.

Ainda no capítulo derradeiro, se extraiu uma alternativa que visasse conciliar o interesse arrecadatário com os valores e princípios jurídicos reveladores do Estado de Direito. Alternativa esta que, no entanto, fica na dependência da edição de uma lei complementar nacional que eventualmente alterasse a redação do art. 173, II, do Código Tributário Nacional editado em 1966.

REFERÊNCIAS

ALESSI, Renato. *Sistema Institucional del Derecho Administrativo*. 2. ed. Milão. Giuffrè, 1960.

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ARI, Carlos. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1992.

ALONSO, José Antônio Martinez. *Dicionário de Latim Jurídico e Frases Latinas*. Coleção Almeida Cousin. Espírito Santo: Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, 1998.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 433-434.

AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista de Direito Processual Civil. São Paulo, v. 3º, jan./jun. 1961.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Resenha tributária, 1993.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARROSO. Luís Roberto. *O Estado Contemporâneo, os Direitos Fundamentais e a Redefinição da Supremacia de Interesses*. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *Interesses Públicos versus Interesses*

Privados: desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005 (prefácio).
BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 309.

BEHENA, Kele Cristine Diogo. *O princípio da moralidade administrativa e seu controle pela Lei de Improbidade*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

BIM, Eduardo Fortunato. *A Inconstitucionalidade das Razões de estado e o Poder de Tributar.: Violação ao Estado Democrático de Direito*. Direito Tributário Atual v. 19. São Paulo: Dialética: 2005.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. São Paulo: Renovar, 2008, p. 142.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, Alice Gonzalez. *Interesse Público: um Conceito a determinar*. Revista de Direito Administrativo n.º 205. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BORGES, José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 16/01/2017.

_____. Decreto-Lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940. *Institui o Código Penal Brasileiro*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 16/01/2017.

_____. Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em: 16/01/2017

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 16/01/2017

_____. Lei n.º 9.784, de 29 setembro de 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso:16/01/2017

_____. Lei n.º 9.868 de 10 de novembro de 1999. *Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm> Acesso em: 16/01/2017.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil Brasileiro*. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm Acesso em:16/01/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 669.563/RS*. 1ª Turma, relator Ministro José Delgado. Publicado no Diário da Justiça em 23/05/2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 455.283*. 2ª Turma, relator Ministro Eros Graus. Julgado em 28.03.2006. Publicado no Diário da Justiça em 05/05/2006.

BRITO, Edvaldo. *Problemas de Processo Judicial Brasileiro*, coord. Valdir Rocha Oliveira. São Paulo: Dialética, 1996.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. *Sanções Políticas e as recentes novidades jurisprudenciais*. Revista Jurídica Tributária. Ano 2, n.º 4, jan-mar de 2009. Trimestral.

CAMPOS, Diego Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1997.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Almedina, 1992.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. rev. e amp. pela CF/88. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARRÍO R Genaro. *Principios Jurídicos y Positivismo Jurídico*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Interesse público: verdades e sofismas*. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12 ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Extinção da Obrigação Tributária nos casos de lançamento por homologação*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (organizador). Estudos em homenagem à Geraldo Ataliba - Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 1997.

CASÁS, José Osvaldo. *El principio de igualdad en el 'Estatuto del Contribuyente*. In Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. Madrid, n.º 3, 1997, apud RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva de Cidadania Democrática”, in ROCHA, Sérgio André (coord.) Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CASTANHEIRA, Hélio Graça. *O instituto da decadência no campo do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de Direito Processual Civil, tradução do original italiano, Istituzioni di Diritto Processuale Civile, por Paolo Capitanio, com anotações de Enrico Tullio Liebman, 1. ed., Campinas: Bookseller, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. Termos iniciais e finais – Regras de contagem. São Paulo: Resenha Tributária n.º 03, 1976.

COUTO e SILVA, Clóvis. *A obrigação como processo*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese de Doutorado em Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – Universidade Federal de Santa Catarina, Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar 2014., p. 111-112.

_____. CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Administração Pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. São Paulo: Dialética, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Interesse público na contratação das entidades da administração descentralizada. Suplemento jurídico da Procuradoria Jurídica do Departamento de Estradas e Rodagem. São Paulo, a. 126. 9. 09-15, jan./mar, 1987.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002

DELGADO, José Augusto. *Processo Administrativo Tributário*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 5, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária de São Paulo, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009

DESWARTE, Marie-Pauline. “L’Intérêt Général dans la Jurisprudence du Conseil Constitutionnel” *Revue Française de Droit Constitutionnel et de la Science Politique em France et a l’Etranger* n.º 13. Paris: Presses Universitaires de France – PUF, 1993.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Discricionarietà Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Eduardo Rocha. Considerações acerca do lançamento tributário e da decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência & moralidade administrativa*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

DIMOULIS, Dimitri. *Neoconstitucionalismo e moralismo jurídico*. In Sarmento, Daniel (coord.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral do Direito Civil*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução de Néelson Boeira. São Paulo: Martins Fortes, 2002.

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1977.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 1. ed. 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. *Constituição como garantia da democracia: papel dos princípios*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3146, 11 fev. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21059>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

FALLA, Fernando Garrido. *Tratado de derecho administrativo*, vol. 1. Madri: Editorial Tecnos, 1989.

FANUCCH, Fábio. *A Decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.

FARIA, José Eduardo. Antinomias jurídicas e gestão econômica. Lua Nova: Revista de Cultura e Política. São Paulo, n. 25, p. 167-184, abr. 1992.

FARIAS, Domenico. *Idealità e indeterminatezza dei principi costituzionali*, Milano: Giuffrè, 1981.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI*: o dicionário da língua portuguesa. 3 ed. rev. amp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Lançamento Tributário e Decadência se Existe Ação Proposta. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GIACOMUZZI, José Guilherme. *A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública: o conteúdo dogmático da moralidade administrativa*. São Paulo: 2002.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Parte Geral. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 261-290, jun. 2014. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 11 nov. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v35n68p261>.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988, (Interpretação e Crítica)*. São Paulo: RT, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no lançamento tributário. “In” Princípios tributários no direito brasileiro e comparado – Estudos jurídicos em homenagem à Gilberto de Ulhôa Canto. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais (Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã)*. Porto Alegre: Fabris, 1995.

HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Tradução de Héctor Fix-Fierro. México: Unam, 2003.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Coleção Fundamentos do Direito. São Paulo: Ícone, 2000.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “Autolancamento”. São Paulo: Dialética, 1997.

JENIÊR, Carlos Augusto. Análise lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos Júnior. Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil (análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação). Tese de Mestrado em Direito pela Faculdade de Direito da UFPE. Rio-São Paulo: Renovar, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a ‘Personalização’ do Direito Administrativo*. Revista Trimestral de Direito Público n.º 26. São Paulo, 1999.

LEAL, Luiz da Câmara. Da prescrição e da decadência – Teoria Geral do Direito Civil. São Paulo: Livraria Acadêmica e Saraiva, 1939.

LOBATO, Valter de Souza. *Estado Democrático de Direito: A correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Instituto Internacional de Ciências Sociais/Centro de Extensão Universitária. v. 33, jul/ago. 2012. Bimestral.

LUHMANN, Niklas. *Confiança*. Trad. Amada Flores. Santiago: Anthropos– Universidade Ibero Americana, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Decadência e Prescrição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Imprescindibilidade da Ação Declaratória do Direito de Compensar Tributo Indevido. In “Problemas de Processo Judicial Tributário”. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

_____. *Segurança Jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre, v. 9. n. 50. Jul/Ago, 2006. ISSN 1519-1850. Bimestral.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. RAMOS. Paulo de Tarso Vieira Ramos. In Lançamento Tributário e Decadência Lançamento Tributário e Decadência. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência (Fragmentos de um Estudo). In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. *A ilicitude derivada do exercício contraditório de um direito: O renascer do ‘venire contra factum proprium’*. Revista Ajuris, Porto Alegre, v. 97, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao CTN*. Vol 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo

de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2. ed. São Paulo: RT, 1998.

_____. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDEIROS, Neuci Pimenta de. *Intervenção do Estado na Economia: Reflexões a partir do Texto Constitucional*. Revista Jurídica Tributária, Ed. Notadez, Ano 3, n.º 9, jan-mar de 2010, trimestral.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2004,

_____. *Curso de direito administrativo*. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

MELLO. Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais do Direito Administrativo*. v. 1. 2. ed. São Paulo: Forense, 1979.

MENDES JÚNIOR, Wallace Paiva. *Proibidade Administrativa*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral. Tomo IV*, 4. ed. São Paulo: RT, 1974.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A decadência e a prescrição diante do crédito tributário. In *Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 1*, São Paulo, Resenha Tributária.

MOREIRA NETO, Diego de Figueiredo. *Mutações de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOURA, Lenice S. Moreira de. Iob (Ed.). Da prescrição e da decadência em matéria tributária: aspectos jurisprudenciais controvertidos. *Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre*, v. 12, n. 71, p.31-47, jan/fev. 2010.

MÜLLER, Friedrich. *Quem é o Povo? A Questão Fundamental da Democracia*. Tradução de Peter Naumann. Revisão: Paulo Bonavides. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

MUNÕZ, Guillermo Andrés. *El interés público es como el amor*. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHIEM, Daniel Wunder (Coord.). *Direito Administrativo e interesse publico: estudos em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

NÁUFEL, José. *Novo Dicionário Jurídico Brasileiro*. 3 v. São Paulo: Forense, 2002.

NOGUEIRA, Roberto Vagner Lima. *Premissas para o estudo do direito tributário atual*. Jus Navegandi, Teresina, n. 130, a. 8, 13.nov.2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4469>>. Acesso em 03 jan. 2017.

NOGUEIRA, RUY Barbosa. Teoria do Lançamento Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Código Tributário Nacional-Comentários, Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

PINHEIRO, Hesio Fernandes. Técnica Legislativa. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1987.

_____, Revogação e Anulamento do Ato Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 1968.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 5. ed. Trad. Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Armênio Amado, 1974.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. anot. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

RAMOS. Paulo de Tarso Vieira Ramos. Lançamento Tributário e Decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

REZENDE, César Vieira de. Direito tributário aplicado. Brasília: ESAF, 1987.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes; Os princípios constitucionais da administração pública. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, João Marcelo Oliveira. Direito Tributário Aplicado (apostilas), Rio de Janeiro, DISIT/SRRF/7ª RF, outubro/1997.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALLES, Carlos Alberto de (Org.). *Processo Civil e Interesse Público: o Processo como Instrumento de Defesa Social*. São Paulo: Associação Paulista do Ministério Público e RT, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 62, nov, 2000.

_____. Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Mas Limonad, 2001.

SARLET, Ingo. *O estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade*, apud DERZI. Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. Sistema do Direito Romano Atual. Vol. VIII. Tradução de Ciro Mioranza. Ijuí/RS: Unijuí, 2004.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico de Direitos Fundamentais*. In SARMENTO. Daniel (Org.). Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1995.

SILVA, Vasco Manoel Pascoal Dias Pereira da. Em busca do ato administrativo perdido. Coimbra: Almedina, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio da legislação tributária, Parte Geral*, Rio de Janeiro: Financeiras, 4. ed., 1964.

STEIN, Torsten. *A segurança jurídica na ordem legal da República Federal da Alemanha*. Cadernos Adenauer n. 3: Acesso à justiça e cidadania. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, maio 2000.

STRECK, Lenio Luiz. Ministros do STJ não devem se aborrecer com a lei. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. São Paulo: jun. 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jun-07/senso-incomum-nao-aborreca-lei-ministra-nancy-andrighi>. Acesso em 14.ago.2017

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A supremacia do interesse público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

THEODORO JR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil – Dos atos jurídicos lícitos. Dos atos ilícitos. Da prescrição e da decadência. Da prova*. 2. ed. Vol. III. Tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TIMM, Luciano Benetti (organizador). *Direito e Economia no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17. ed. São Paulo: Renovar, 2009

VAZ, Carlos. O lançamento tributário e a decadência. In: *Lançamento Tributário e Decadência*. Machado, Hugo de Brito (coord.) São Paulo: Dialética. Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários / ICET, 2002.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZACANER, Weida. *Da convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos*. São Paulo, RT, 1990.