

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC  
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ  
CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA ESTADUAL E OS PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: maximização de  
receitas sem violar direitos dos contribuintes**

***CATARINO RIBEIRO***

Itajaí-SC  
2013

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC  
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ  
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA ESTADUAL E OS PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: maximização de  
receitas sem violar direitos dos contribuintes**

***CATARINO RIBEIRO***

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

**Orientador: Professor Doutor *Mário Cesar dos Santos***

**Itajaí-SC**

**2013**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiro, agradeço a Deus por tudo que adquiri e consegui realizar, pois sempre esteve comigo em todos os momentos e neste trabalho não foi diferente, para superar as dificuldades.

Agradeço aos meus pais por tudo que fizeram por mim.

Também, agradeço, com especial referência, ao Magnífico Reitor Prof. Dr. Mário Cesar dos Santos, na condição de orientador, pelo brilhantismo na orientação, dispondo-se a nortear de forma tranquila este trabalho de pesquisa.

Agradeço, ainda, a todos os Professores Doutores pelas suas magníficas aulas ministradas durante o Curso de Mestrado, em especial ao Prof. Dr. Paulo Márcio Cruz e ao Prof. Dr. Osvaldo Agripino, pelo incentivo, atenção e disposição na orientação que nos foi dispensada, fundamentais, nesta caminhada, e para continuar na busca de novas realizações.

Ressalto a importância da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão, na pessoa do Exmo. Sr. Secretário, Cláudio José Trinchão Santos, idealizador desse projeto, ainda, quando era Gestor da Mercadoria em Trânsito da Secretaria da Fazenda do Maranhão, a quem presto meus sinceros agradecimentos pelo planejamento e realização desse Curso de Mestrado, que foi disponibilizado aos servidores da SEFAZ/MA, mediante convênio com a UNIVALI.

À minha família pela compreensão, apoio e incentivo, na realização de mais um objetivo, sem os quais, tudo seria bem mais difícil.

Por fim, agradeço a todas as pessoas que de certa forma colaboram comigo, em particular aos colegas de anos de trabalho da Assessoria Jurídica/SEFAZ/MA, embora, às vezes, eu demonstrasse certo desânimo.

## DEDICATÓRIA

Este trabalho é resultado de uma longa trilha passando por todos os percalços mais difíceis possíveis, dedico aos meus filhos, Adenilson, Lília Cristina, Maria das Neves e Victor Catharino, como forma de incentivo na realização de seus objetivos. Vocês são as pessoas mais importantes de minha vida. Amo todos vocês.

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido a este trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí-SC, 26 de novembro de 2013.

**Catarino Ribeiro**

**Mestrando**

PÁGINA DE APROVAÇÃO  
(A SER ENTREGUE PELA SECRETARIA DO PPCJ/UNIVALI)

## ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>CRFB</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e emendas constitucionais posteriores
<b>CC/2002</b>	Código Civil de 2002
<b>CEI</b>	Cadastro Estadual de Inadimplentes
<b>COE</b>	Centro de Operações Estaduais
<b>CPMF</b>	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
<b>CT'e</b>	Conhecimento de Transporte Eletrônico
<b>CTE</b>	Código Tribunal Estadual
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DARE</b>	Documento de Arrecadação Estadual
<b>DIEF</b>	Declaração de Informações Econômicas Fiscais
<b>DIRF</b>	Declaração de Arrecadação Fiscal
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>ECD</b>	Escrituração Contábil Digital
<b>EFD</b>	Escrituração Fiscal Digital
<b>ENACT</b>	Encontro Nacional de Coordenadores e Administração Tributária
<b>ENAT</b>	Encontro Nacional de Administração Tributária
<b>FISCO</b>	Autoridade Fazendária
<b>ICMS</b>	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
<b>ICP – Brasil</b>	Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras
<b>IE</b>	Imposto de Exportação
<b>II</b>	Imposto de Impostação
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPI</b>	Imposto Sobre Produtos Industrializados
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>ISS</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>ITCMD</b>	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>LGPAF</b>	Lei Geral do Processo Administrativo Federal
<b>LINDB</b>	Lei de Introdução ao Direito Brasileiro
<b>LO</b>	Lei Ordinária
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MP</b>	Medida Provisória
<b>NF'e</b>	Nota Fiscal Eletrônica
<b>PAF</b>	Processo Administrativo Fiscal
<b>PGE</b>	Procuradoria Geral do Estado
<b>POP</b>	Procedimento Operacional Padrão
<b>PROFISCO</b>	Programa de Apoio a Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil
<b>SEFAZMA</b>	Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão
<b>SINDIFISCO</b>	Sindicato do Fisco
<b>SINIEF</b>	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
<b>SISCEI</b>	Sistema Nacional de Cadastro de Inadimplentes
<b>SPED</b>	Sistema Público de Escrituração Digital
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TRF</b>	Tribunal Federal de Recurso



## ROL DE CATEGORIAS

### **Administração tributária**

“[...] um dos setores da Administração Pública, cuja atividade é a de arrecadar receitas públicas”.<sup>1</sup>

### **Competência tributária**

“[...] é o poder de instituir tributos”, assim entendido como o “poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político, para instituir um tributo, elaborando, conseqüentemente, a lei necessária para descrever a hipótese de incidência, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota etc., enfim, todos os elementos necessários para a existência da exação”.<sup>2</sup>

### **Contribuinte**

“[...] contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas não realiza o fato gerador e nem participa da relação tributária”.<sup>3</sup>

### **Crédito tributário**

“[...] o valor patrimonial devidamente quantificado da obrigação tributária, pode ser cobrado pelo fisco (sujeito ativo) do devedor (sujeito passivo) no exercício do seu direito subjetivo, sob pena de prescrição”.<sup>4</sup>

### **Dívida Ativa**

“[...] crédito ou direito de crédito do sujeito ativo, que deve constar do termo de inscrição da dívida ativa que autenticado pela autoridade competente, deve obrigatoriamente indicar os dados elencados no art. 202 do CTN”.<sup>5</sup>

### **Elisão fiscal**

Caracteriza-se como conjunto de práticas das pessoas físicas ou jurídicas com fim de planejarem e realizarem suas atividades de forma a incidirem menor

---

<sup>1</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 419.

<sup>2</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p.132

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.260.

<sup>4</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 641

<sup>5</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação; definição de tributos e suas espécies; Conceito e Classificação dos Impostos; doutrina, prática e jurisprudência. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 184.

tributação possível.<sup>6</sup> Ou seja, “a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenha por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo”.<sup>7</sup>

### **Elusão fiscal**

A Elusão fiscal é fenômeno por meio do qual o contribuinte, mediante o planejamento de negócios jurídicos irregulares ou indiferentes despojados de causa ou preparados como simulação ou fraude à lei, arrisca impedir a incidência da norma tributária impositiva e tem a finalidade de enquadrar-se em regime fiscal mais adequado ou conseguir algum benefício fiscal específico.<sup>8</sup>

### **Estado democrático de direito**

Um princípio elencado por nossa Constituição Federal que em um plano de relações diretas com o indivíduo “considera-se como democrático aquele Estado de Direito, que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e, sobretudo dos direitos econômico, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.”<sup>9</sup>

### **Evasão fiscal**

Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos” desta forma “é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos, porque a sua realização passa necessariamente pelo descumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes”.<sup>10</sup>

### **Excesso de exação**

“[...] é um exagero cometido em nome da ânsia de arrecadar”, na realidade “é um crime contra a Administração Pública”, em que a “criminalização se dá com o intuito de proteger a ordem tributária e a ordem interna da administração”.<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 38.

<sup>7</sup> MARINS, James. **Elisão Tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31

<sup>8</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In*: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 373

<sup>9</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 149.

<sup>10</sup> MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**, p. 30

<sup>11</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização Tributária: prerrogativas e limites**. 2. ed. rev., ampl. e atual.

## **Execução Fiscal**

A Ação de execução fiscal “é a via processual adequada para sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, buscar a satisfação compulsória do seu crédito perante o sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável tributário. A execução fiscal também se presta para a cobrança da dívida ativa não tributária”.<sup>12</sup>

## **Limitações constitucionais ao poder de tributar**

São limitações expressas na CRFB entre os seus art. 150 a 152, que podem ser “verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidade” ou “cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que resta preservada a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e a liberdades públicas que constituem garantias individuais”.<sup>13</sup>

## **Nota fiscal eletrônica (NF'e)**

“[...] um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecido pela administração tributária do domicílio do Contribuinte. É desenvolvida de forma integrada entre as Secretarias Estaduais de Fazenda e a própria Receita Federal do Brasil”.<sup>14</sup>

## **SPED**

Instituído pelo Decreto 6.022/2007 tem os seguintes objetivos, ambos previsto em seu art. 2º, que é de “unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” em suma, é a criação de um grande banco de dados com as informações dos contribuintes para

---

Curitiba: Juruá, 2012, p. 321.

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev., atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 338-339.

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, p. 81

<sup>14</sup> RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Nota fiscal eletrônica como dever instrumental em matéria tributária e sua validade jurídica como meio de prova. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 138.

ser analisadas e utilizadas da melhor forma pelos fiscos.<sup>15</sup>

### **Sujeito passivo**

“[...] é a pessoa, que realiza o fato gerador da obrigação tributária”<sup>16</sup>, podendo figurar como “contribuinte de direito” aquela “pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigado ao pagamento do tributo”, por sua vez, o “contribuinte de fato” é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas não realiza o fato gerador e nem participa da relação tributária”.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> ANJOS, Ruabya Floriani dos. Sped fiscal e a informatização do lançamento por homologação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 55.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Renovar, 2011, p. 260

<sup>17</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 263

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>18</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>22</b>
<b>1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: GARANTIAS E LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DOS ENTES FEDERATIVOS .....</b>	<b>22</b>
<b>1.1 A LEGITIMIDADE E A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO.....</b>	<b>22</b>
1.1.1 Conceito e características da competência tributária .....	24
1.1.2 Classificações da competência tributária.....	28
1.1.3 Critérios de partilha da competência.....	29
1.1.4 Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade .....	32
1.1.5 Exercício da competência tributária.....	33
1.1.6 Competência tributária: a lei tributária e os conceitos dos demais ramos do direito.....	34
1.1.7 A Competência Tributária dos Estados da Federação .....	35
1.1.7.1 Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.....	36
1.1.7.2 Imposto sobre herança e doações (transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos) - ITCMD .....	38
1.1.7.3 Impostos sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS .....	39
<b>1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS À FISCALIZAÇÃO E EXECUÇÃO FISCAL .....</b>	<b>42</b>
1.2.1 Princípio da Segurança Jurídica .....	43
1.2.2. Legalidade .....	43
1.2.3. Anterioridade.....	44
1.2.4. Anterioridade Qualificada.....	45
1.2.5. Irretroatividade.....	46
1.2.6. Isonomia .....	46
1.2.7. Capacidade Contributiva.....	47
1.2.8. Vedação de Efeitos Confiscatórios .....	48
1.2.9. Imunidade Recíproca.....	49
1.2.10. Liberdade de Tráfego.....	50
1.2.11. Uniformidade Geográfica .....	50
1.2.12. Vedação de distinção em razão de Procedência ou do Destino .....	51
<b>1.3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: vigência, interpretação, integração e aplicação .....</b>	<b>51</b>
1.3.1 Vigência .....	52
1.3.1.1. Vigência no tempo .....	53
1.3.1.2. Vigência no espaço.....	54
1.3.2 Interpretação e integração da legislação tributária .....	54
1.3.3 Aplicação da legislação tributária.....	55
<b>1.4 SUJEITOS PASSIVO: obrigações principais e acessória.....</b>	<b>56</b>

1.4.1 Obrigação tributária principal .....	57
1.4.2 Obrigação tributária acessória .....	57
<b>CAPÍTULO II .....</b>	<b>59</b>
<b>2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DA EFETIVIDADE NA ARRECADAÇÃO .....</b>	<b>59</b>
<b>2.1 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: aspectos relevantes.....</b>	<b>59</b>
2.1.1 Objetivos.....	59
2.1.2 Competência.....	63
2.1.3 Direitos.....	65
2.1.4 Sigilo .....	72
2.1.5 Deveres dos contribuintes para com o fisco .....	77
<b>2.2 CARACTERÍSTICAS DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>79</b>
2.2.1 Caráter Orientador .....	79
2.2.2 Caráter de Controle .....	80
2.2.3 Caráter Investigatório.....	80
2.2.4 Caráter Inquisitório.....	81
2.2.5 Caráter Sancionatório .....	82
2.2.6 Caráter Discricionário .....	83
<b>2.3 PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO .....</b>	<b>83</b>
2.3.1 Atividade Fiscalizatória Simples.....	84
2.3.2 Atividade Fiscalizatória Complexa .....	84
2.3.3 Atividades Internas e Externas .....	84
2.3.4 Atividades Mistas .....	85
<b>2.4 ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA: sua práxis .....</b>	<b>85</b>
2.4.1 Análise de dados .....	85
2.4.2 Diligências .....	86
2.4.3 Apreensão.....	88
2.4.4 Interdição de Estabelecimento.....	89
2.4.5 Auto de Infração.....	90
<b>2.5 NULIDADE NA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E QUEDA DE EFETIVIDADE..</b>	<b>91</b>
2.5.1 Tipos de vícios e consequências .....	94
<b>CAPÍTULO III .....</b>	<b>97</b>
<b>3. ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA: INSTRUMENTOS DE MAXIMIZAÇÃO DE RECEITAS FISCAIS E SEUS NOVOS PARADIGMAS – INOVAÇÕES AO FISCO ESTADUAL .....</b>	<b>97</b>
<b>3.1 MECANISMOS MODERNOS DE FISCALIZAÇÃO E COBRANÇAS FISCAL...97</b>	<b>97</b>
3.1.1 Fiscalização tributária eletrônica: fiscalização nos Postos Fiscais, Nota Fiscal Eletrônica – NF’e, e demais documentos fiscais eletrônicos .....	97
3.1.2 Sistemas inovadores de cobrança.....	107
3.1.2.1 Monitoramento da arrecadação (inadimplentes, que recebem notificação	

de débito tempestiva) .....	108
3.1.2.2 Resistentes ao pagamento – CEI, Serasa e Dívida Ativa .....	112
3.1.3 Aplicabilidade dos novos sistemas de fiscalização e cobrança .....	118
<b>3.2 CONTROLE DE EVASÃO FISCAL, ELISÃO FISCAL E ELUSÃO FISCAL ....</b>	<b>120</b>
3.2.1 Abuso de poder e excesso de exação: entraves a uma fiscalização democrática .....	122
3.2.2 Estruturas de controle de evasão fiscal e proteção ao contribuinte .....	128
3.2.3 Aplicação dos novos sistemas de fiscalização e cobrança frente ao controle de evasão fiscal .....	130
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>134</b>
<b>REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....</b>	<b>138</b>

## RESUMO

Esta Dissertação está inserida na linha de pesquisa Hermenêutica e Principiologia Constitucional e o projeto que versa sobre os novos paradigmas do direito fiscal e tributário. Para tanto trata da atividade fiscalizatória com base nos princípios constitucionais tributários, enfatizando a maximização de receitas e os novos procedimentos fiscais, sem que se deixem de lado os direitos e garantias dos contribuintes. Foca-se na estrutura fiscal estadual, identificando os seus mecanismos de fiscalização e seu processo de inovação ao passo que se controla a evasão fiscal. Objetiva contribuir para a eficiência da fiscalização sem que se deixe por terra os direitos e garantias que os guarnecem, bem como apresentam as inovações técnicas que norteiam o assunto. Tema que se justifica pelos constantes embates entre a necessidade de fiscalizar e arrecadar, inibindo a inadimplência, evasão e os delitos tributários, e a preservação dos direitos dos sujeitos passivos assegurados por princípios e normas constitucionais e supralegais. Trabalho que se perfaz por meio de três capítulos no qual o primeiro aborda o âmbito constitucional, o segundo o aspecto procedimental da fiscalização tributária e o terceiro as inovações ao sistema fiscal tributário. Capítulos estes capazes de trazer uma leitura acerca de como garantir uma máxima arrecadação sem violar os direitos constitucionais dos contribuintes. O método utilizado na fase Investigação foi INDUTIVO;<sup>18</sup> na Fase de Tratamento dos Dados o CARTESIANO.<sup>19</sup> As técnicas de investigação utilizadas foram as do referente, dos conceitos operacionais, da pesquisa bibliográfica, das categorias, e a do fichamento.

**Palavras-chaves:** Constitucional; Fiscalização; Garantias; Inovações; Tributação.

---

<sup>18</sup> Segundo Cesar Luiz Pasold: Método Indutivo é pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e coleciona-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]. (PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica:** teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 104).

<sup>19</sup> PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica:** teoria e prática., p. 87- 88.



## RESÚMEN

Esta tesis se inserta en la búsqueda Hermenéutica y Principiología Constitucional línea y el proyecto forma parte de los nuevos paradigmas del Derecho fiscal y tributario. Para ambos se ocupa de las actividades de inspección sobre la base de los principios constitucionales tributarios, haciendo hincapié en la maximización de los ingresos y los nuevos procedimientos de impuestos, sin embargo, sin ese conjunto de lado los derechos y garantías de los contribuyentes. Se centra en la estructura tributaria del Estado, identificando sus mecanismos de supervisión y sus procesos de innovación, mientras que el control de la evasión fiscal. Tiene como objetivo contribuir a la eficiencia de la supervisión, sin dejar por derechos a la tierra y garantiza que la guarnición, así como presentar las innovaciones técnicas que impulsan esto. Tema se justifica por los constantes enfrentamientos entre la necesidad de vigilar y recoger, inhibiendo la delincuencia, la evasión y los delitos fiscales, y preservar los derechos de los contribuyentes garantizados por los principios y normas y supraleais constitucionales. Obra que asciende a través de tres capítulos en los que el primero se analiza el marco constitucional, de acuerdo con los aspectos de procedimiento de la policía fiscal y tercero innovaciones al sistema fiscal de impuestos. Estos capítulos son capaces de llevar una lectura acerca de cómo asegurar el máximo beneficio sin violar los derechos constitucionales de los contribuyentes. El método utilizado en la fase de la investigación fue la inducción; Datos del tratamiento en la fase cartesiano. Las técnicas de investigación utilizadas fueron el referente, conceptos operacionales, la búsqueda bibliográfica, categorías, y el informe del libro.

Palabras clave: Derecho Constitucional; vigilancia; Garantías; Innovaciones; tributación.

## INTRODUÇÃO

Esta Dissertação tem como objetivo institucional a obtenção do Título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica – CMCJ vinculado ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – CPCJ - da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.

Possui o escopo de tratar a atividade fiscalizatória com base nos princípios constitucionais tributários, com ênfase na maximização de receitas e os novos procedimentos fiscais sem que, entretanto deixe-se de garantir um Estado Democrático de Direito, preservando os direitos dos contribuintes, ao passo que se evita perda de arrecadação. Nesta trilha foca-se a estrutura fiscal estadual, no viés de identificar os seus mecanismos de fiscalização, bem como trazer para os mesmos, estruturas inovadoras ao controle de evasão fiscal e de preservação dos direitos dos contribuintes.

Tema que se justifica pelo constante embate entre a necessidade de fiscalizar e arrecadar, inibindo a inadimplência, evasão e os delitos tributários, e a preservação dos direitos dos contribuintes assegurados por princípios e normas constitucionais e supralegais.

Embates, estes cada vez mais crescentes frente à diversificação do comércio, globalização de mercados, o mundo dentro de computadores, milhares de vendas por segundo, é a informatização do planeta, o que obriga uma adequação dos fiscos estaduais a esta realidade. A necessidade de se arrecadar cada vez mais é também um objetivo constante. Para tanto, não se deve deixar de observar os direitos dos contribuintes, verdadeiras garantias constitucionais, que desrespeitadas inviabiliza um Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, apresentar mecanismos garantidores de uma máxima eficiência fiscal, bem como mantenedores do equilíbrio entre o fisco e o contribuinte, direitos e deveres de ambos, só vem a acarretar em ganho a arrecadação fiscal e ao próprio contribuinte.

Assim, este trabalho tem como objetivo geral contribuir para a eficiência da fiscalização tributária do fisco por meio da análise das atividades fiscalizatórias estaduais, das garantias constitucionais e das inovações técnicas fiscais no controle

de evasão fiscal.

Por objetivos específicos, tem-se o de Identificar as garantias constitucionais dos contribuintes; discorrer sobre as atividades fiscalizatórias; e por fim, apontar os principais elementos modernizadores do fisco, bem como o controle aos seus excessos.

Tem-se, assim, como problema a seguinte indagação: Como garantir uma máxima arrecadação sem violar os direitos constitucionais dos contribuintes?

Diante de tal questionamento se elenca as seguintes hipóteses:

a) A mera aplicação do direito, por si só, não seria uma ferramenta hábil para garantir a maximização de receitas, da mesma forma as novas ferramentas de fiscalização é apenas um instrumento de equilíbrio de receitas, atualizando um sistema, então, defasado sem o condão de maximizar o ganho com impostos pelo estado.

b) É possível maximizar receitas desde que se observem, principalmente, os direitos e garantias dos contribuintes, propiciando um procedimento fiscal adequado e legal, evitando as suas nulidades, ao passo que, a modernização do sistema de arrecadação fiscal contribui diretamente para evitar a evasão de divisas.

c) Há uma ponderação entre tais fatores, conhecimento do direito e aplicação de novos recursos de fiscalização. Ambos não seriam suficientes para a maximização de receitas, porém são fortes instrumentos para se chegar a um equilíbrio entre o que se deixa de arrecadar e o que realmente se deve cobrar.

Os resultados do trabalho de exame das hipóteses estão expostos nesta Dissertação, de forma sintetizada, como segue.

No Capítulo 1, com a análise dos Princípios Constitucionais Tributários: garantias e limites ao poder de tributar dos entes federados, em que se aborda a legitimidade e a competência constitucional tributária dos Estados da Federação na apreciação da competência tributária, seu conceito, característica, classificação, critérios de partilha, bem como a fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade, exercício da competência tributária, conceitos de outros ramos do Direito usados na definição de competência tributária e a competência tributária dos Estados da Federação.

Discorre-se, sucintamente, sobre os princípios constitucionais tributários

aplicados à fiscalização e execução fiscal, assim como da legislação tributária: vigência, interpretação, integração e aplicação com foco no sujeito passivo e obrigações tributárias: principal e acessórias.

O Capítulo 2 versa sobre a fiscalização tributária: em busca da efetividade na arrecadação, conseqüentemente, a competência e os direitos das pessoas políticas de criar tributos e fiscalizar junto ao sujeito passivo, observando os institutos da decadência, da prescrição e garantias do sigilo das informações em diversas atividades.

Nesse contexto, faz-se o exame das características e dos procedimentos de fiscalização. Por fim analisa-se a nulidades na fiscalização tributária, e queda e efetividade com o apontamento de dos tipos, fatores e conseqüências.

No Capítulo 3 dedica-se aos mecanismos de fiscalização e cobrança fiscal com uma avaliação da fiscalização eletrônica: fiscalização nos postos fiscais, nota fiscal eletrônica – NF'e, e demais documentos fiscais eletrônicos, sistemas, bem como sistema inovadores de cobrança, monitoramento da arrecadação em relação aos inadimplentes, que recebem notificação de débito tempestiva e resistentes ao pagamento, são incluídos no Cadastro Estadual de Inadimplentes - CEI, Serasa e Dívida Ativa.

Em seguida passa-se a verificar a aplicabilidade dos novos sistemas de fiscalização e cobrança junto ao fisco maranhense, controle de evasão fiscal e elisão fiscal, abuso de poder e excesso de exação como entraves a uma fiscalização democrática, estrutura de controle de evasão fiscal e proteção ao contribuinte. Por fim, trata-se da aplicação dos novos sistemas de fiscalização e cobrança ao controle da evasão fiscal.

O Relatório de Pesquisa aponta nas Considerações Finais, nas quais são sintetizadas as contribuições sobre atividade fiscalizatória e os princípios constitucionais tributários, buscando-se uma maximização de receitas, sem a violação de direitos dos contribuintes em uma perspectiva atual do fisco estadual.

O Método utilizado na fase Investigação foi INDUTIVO;<sup>20</sup> na Fase de

---

<sup>20</sup> Segundo Cesar Luiz Pasold: Método Indutivo é “pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e coleciona-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]”. ( PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática, p. 104).

Tratamento dos Dados o CARTESIANO.<sup>21</sup> Enquanto que as técnicas de investigação utilizadas foram as do referente, dos conceitos operacionais, da pesquisa bibliográfica, das categorias, e a do fichamento.

Nesta Dissertação as categorias principais estão grafadas com a letra inicial em maiúscula e os seus conceitos operacionais são apresentados em glossário inicial.

---

<sup>21</sup> PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**: teoria e prática, p. 87- 88.

## CAPÍTULO I

### 1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: garantias e limites ao poder de tributar dos entes federativos

Neste capítulo trata-se dos princípios constitucionais tributários, que são as “garantias” e os “limites” que a Constituição atribui ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo dos entes federados, ou seja, “o que” pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e objeto de fiscalização relacionado com a legitimidade e regras de competência, bem como a legislação tributária: vigência, interpretação, integração e aplicação.

#### 1.1 A LEGITIMIDADE E A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

O estudo sobre a legitimidade e a competência constitucional tributária possibilita a análise destes institutos, uma vez que, estão intrinsecamente ligadas ao poder de tributar dos entes federados, pois, o sistema tributário brasileiro, indiscutivelmente, apoiou-se na legalidade, como princípio básico do Estado de Direito, vinculado à ideia de lei como ato normativo soberano e capaz de exigir obrigações à sociedade, o que é legitimado pelo simples fato de decorrer do anseio desta, exercido por meio de seus representantes.<sup>22</sup>

Assim sendo, o consenso popular, presumidamente, está baseado em uma formalidade, de que a elaboração legislativa deva ser realizada por representantes eleitos, habilitados de acordo com as normas de competência, para dar estabilidade e amplitude aos poderes de exigência tributária do Estado. Portanto, a legitimidade da cominação tributária deriva da tradição constitucional de que o tributo não pode ser criado sem autorização do povo, por meio de seus representantes.<sup>23</sup>

No Estado de Direito, a obrigação tributária alicerçou-se como uma

---

<sup>22</sup> TÔRRES, Heleno Taveiras (Coord.). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado entre formas e substância**: proteção dos direitos fundamentais; responsabilidade tributária; procedimentos fiscais e tributação das operações internacionais. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 23.

<sup>23</sup> TÔRRES, Heleno Taveiras (Coord.). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado entre formas e substância**: proteção dos direitos fundamentais; responsabilidade tributária; procedimentos fiscais e tributação das operações internacionais, p. 24.

relação jurídica, na qual a determinação é estritamente regradada por lei, ou seja, o tributo é uma obrigação que deve ser exigida, somente se previamente estabelecida em lei, e tem como objetivo a contribuição dos indivíduos para os custeios das despesas coletivas, que são atualmente do Estado e das entidades de fins públicos.<sup>24</sup>

Nesse contexto, na relação jurídica tributária, assim entendida como qualquer outra relação jurídica, o sujeito passivo fica atrelado ao sujeito ativo com a obrigação de realizar uma predeterminada prestação e o sujeito ativo o com o direito de obter a prestação, e o tributo como objeto que satisfaz aquele dever.<sup>25</sup>

Fato é que nem sempre foi assim, antigamente, o Estado para custear suas despesas imprescindíveis ao implemento de suas finalidades, usava de vários meios, entre os quais, guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou em papel, rendas produzidas por seus bens, imposição de penalidades, dentre outras.<sup>26</sup>

Com a evolução das despesas públicas cada vez mais crescentes e os anseios das necessidades coletivas, o Estado teve que se utilizar de uma fonte de caráter regular e constante de recursos financeiros, utilizando-se de sua força coercitiva para a retirada de parte da riqueza de seus administrados, independente de qualquer prestação. Surge, assim, o tributo como a principal fonte dos recursos públicos, imprescindíveis ao custeio das atividades estatais.<sup>27</sup>

Em um Estado de Direito, o poder não pode ser imaginado válido ou inválido, como se pudesse ser comparado com alguma norma jurídica, mas legítimo ou ilegítimo, dependendo de quem está o exercendo, que nessa concepção adotada, seria titular ou não do poder. O poder público, numa compreensão democrática, é titularizado pelo povo<sup>28</sup>, é o que preconiza o art. 1º, parágrafo único da CRFB/88.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 38.

<sup>25</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 279 - 280.

<sup>26</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 299.

<sup>27</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 299 - 300.

<sup>28</sup> REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Tributação no estado democrático de direito: Apontamentos sobre os impostos federais. *In: Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 84, jan 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8873](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8873)>. Acesso em: 18 jul 2013.

<sup>29</sup> Neste sentido prescreve o art. 1º, parágrafo único da CRFB/88: “todo o poder emana do povo, que

Assim, a legitimidade, segundo Norberto Bobbio<sup>30</sup>, é o consenso, de forma a ser reconhecido como legítimo, que o faz, transformando a obediência em adesão, pois a crença na legitimidade é elemento integrador na relação de poder que ocorre no âmbito do Estado.

Atenta-se que legitimidade não se confunde com legalidade. Entretanto, tudo que é legal presume-se ser legítimo, no Estado Democrático de Direito. Na Administração Pública, ambas se identificam, haja vista que, para o administrador a lei é base de sustentação da sua função e de seus atos. Portanto, na administração só é legítimo o que é legal.

Com efeito, o Brasil, enquanto Federação optou por dar a todos seus entes políticos esfera própria de atribuições, que os mesmos exercem com autonomia, para isso a Constituição preocupou-se em provê-los de recursos, de forma que cada um desses entes possa atender os seus dispêndios.<sup>31</sup>

De qualquer forma, para compreender tais conceitos e suas características, faz-se necessário especificá-los um pouco mais, é o que se passa a fazer.

### 1.1.1 Conceito e características da competência tributária

A Constituição não cria tributo, somente autoriza criação, devendo ser criados pelos entes da federação, por meio de lei, no campo destinado pelo texto constitucional para cada um deles. Portanto, a competência tributária é atribuída a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Entretanto, não é obrigatória a criação de tributo, devendo o Poder Legislativo de cada ente federativo decidir pela criação ou não, pelo que se deduz que a instituição do tributo é uma decisão política. Exemplo dessa situação é o imposto sobre grandes fortunas (IGF), de competência da União (art. 153, VII, da CRFB), que, ainda, não foi instituído.<sup>32</sup>

Com efeito, a competência tributária é a capacidade para instituir, *in abstracto*, tributos, pois, no Brasil, por determinação do princípio da legalidade, os

---

<sup>30</sup> BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Editora UNB, 1998, v. 2, p. 674

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p.115.

<sup>32</sup> CASALINO, Vinícius. **Teoria geral e direito constitucional tributário**: Curso de direito tributário e processo tributário, vol 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 59.



tributos são instituídos, *in abstracto*, mediante lei (art. 150, I, da CRFB).<sup>33</sup>

Nesse sentido, a competência tributária é a predisposição para instituir tributos, validamente e de forma abstrata, apresentando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal, neste caso sujeitos ativos e passivos, o fato gerador, base de cálculo e alíquota.<sup>34</sup>

Assim, antes que haja a instituição de tributo, primeiro é necessário que por lei haja a outorga de competência compreendida como competência legislativa plena, que é a possibilidade de legislar, instituindo o tributo, logo, o regulamentando.<sup>35</sup>

Frisa-se que a atribuição constitucional de competência que é dada a cada dos entes políticos, não se confunde com a ideia de repartição de receita tributária, estabelecida no art. 157, em diante, da CRFB.<sup>36</sup> Da mesma forma dispõe o parágrafo único do art. 6º do CTN.<sup>37</sup>

A doutrina apresenta as mesmas características da competência tributária que estão presentes na competência legislativa, assim, conforme ensina Roque Antonio Carrazza<sup>38</sup> são seis: privacidade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade, que apresentamos, resumidamente.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho,<sup>39</sup> atem-se em citar apenas a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade.

1) **Privatividade** ou exclusividade – característica que por as pessoas políticas possuírem faixas tributárias privativas, impõe que a competência outorgada ao ente político impossibilita aos demais da mesma atribuição. Afirmativa é aplicável também a tributos vinculados a uma atuação estatal, ou seja, em ralação a tais

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 483

<sup>34</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.148.

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 49.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 49.

<sup>37</sup> Art. 6º, do CTN: “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>

<sup>38</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**., p. 497 – 503.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 239.

tributos, o exercício competência tributária exige o prévio exercício da competência administrativa, enteando-se, assim, a prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, bem como realização de obras públicas de que decorra na valorização imobiliária, conforme estabelecido no art. 145, II e III, da CRFB.<sup>40</sup>

Em que pese o argumentado, Paulo de Barros Carvalho<sup>41</sup> se manifesta contra a ideia de privatividade da competência tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, porque, segundo o jurista, levando-se em conta a Constituição Federal, a União seria a única no Brasil, dotada de impostos privativos. Neste caso, são os ditos impostos extraordinários, que compreendidos ou não em sua competência tributária, segundo o art. 154, II CRFB. Portanto, a União é única credenciada a legislar sobre tais impostos. Com efeito, a privatividade restringe-se, apenas, à faixa de competência do Poder Público Federal.

2) **Indelegabilidade** - característica que informa a impossibilidade das pessoas políticas delegar as outras a competência atribuída pela Constituição Federal. Neste sentido, não poderia a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do Imposto de Renda, em virtude do art. 153, III, da Constituição Federal ter-lhe concedido, exclusivamente, a competência para instituí-lo.<sup>42</sup>

Igualmente, a indelegabilidade da competência, não atinge as funções fiscais, assim, entendidas como regulamentar, fiscalizar, lançar, que são delegáveis. Pois, trata-se, apenas da transferência ou compartilhamento da titularidade ativa, que é posição de credor na relação tributária, ou somente de atribuição administrativas, por vez, fiscalizar e lançar.<sup>43</sup>

3) **Incaducabilidade** – entende-se que a competência legislativa tributária não perece com decurso do tempo, o que se reforça pelo fato de a Constituição Federal não ter estabelecido prazo, para que os seus entes legislassem acerca da criação ou modificação dos tributos de que tem competência.<sup>44</sup>

Logo, a competência tributária pode ser exercida a qualquer tempo, não se submetendo aos efeitos do prazo decadencial, ou seja, ainda que não exercida,

---

<sup>40</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 60 - 61.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.240.

<sup>42</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 50.

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 50.

<sup>44</sup> CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 866.

não enseja a perda da possibilidade de fazê-lo.<sup>45</sup>

4) **Inalterabilidade** – por esta característica fica impedido o ente federativo legiferante de legislar sobre competência legislativa. Não ausência de qualquer delineamento normativo por parte da Constituição Federal só poderá ser suprimido no que tange essa matéria por uma norma constitucional superveniente. Ainda assim, uma Emenda Constitucional com intuito de alterar a competência tributária facilmente encontrará a objeção dos mais diversos princípios constitucionais, como exemplo, o princípio do pacto federativo.<sup>46</sup>

5) **Irrenunciabilidade** – neste atributo veda-se às pessoas políticas a possibilidade de poder abrir mão de suas atribuições, tendo em vista a indisponibilidade do interesse público.<sup>47</sup>

6) **Facultatividade** – cabe as pessoas políticas a liberdade para usar ou não de suas competências tributária. Excetua-se o ICMS, que por disciplina constitucional, tem caráter nacional e, conseqüentemente, o comando normativo pelo qual qualquer concessão de isenções, incentivos e/ou benefícios fiscais, primeiramente, dependem da anuência dos Estados e do Distrito Federal, por força do art.155, §2º, XII, g da CRFB.<sup>48</sup>

Faculdade que se perpetua por não existir sanção jurídica a possibilidade da referida inércia. Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000), no seu art. 11, estabeleça enquanto requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal de todos tributos, que sejam da competência do ente da federação, a referida lei não tem o condão de sanção, pois nem mesmo no ordenamento jurídico há penalidade ao poder legislativo ou a seus membros por não instituírem tributos.<sup>49</sup>

Em relação às receitas, percebe-se que a Constituição Federal “optou por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação de natureza tributária”, enquanto o primeiro é poder de criar tributos

---

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 49.

<sup>46</sup> CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**, p. 866.

<sup>47</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, p. 61.

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, p. 61.

<sup>49</sup> CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**, p. 866 – 867.

divididos entre os entes políticos da federação, o segundo é a partilha do produto da arrecadação de determinados tributos, instituídos por determinado ente político, não é por ele no todo apropriado, porém é partilhado com os demais entes políticos.<sup>50</sup>

Deste modo, o Brasil optou por dois mecanismos integrados de divisão de competência, assim entendidos: a) sistema misto de partilha de competência – há repartição de tributos entre os vários entes políticos no qual cada um tem competência privativa em relação aos impostos e b) sistema misto de partilha do produto da arrecadação – aqui ao invés de repartir tributos há distribuição de receitas entre os entes políticos, corrigindo o federalismo assimétrico decorrente da arrecadação de receitas.<sup>51</sup>

### 1.1.2 Classificações da competência tributária

Para efeitos didáticos, sem rigores científicos, a doutrina costuma discriminar quatro modalidades de competência tributária: privativa, residual, extraordinária e comum.

**Competência Privativa** – é a outorga dada pela Constituição Federal aos entes políticos para instituírem por meio de lei ordinária os impostos elencados nos arts. 153, 155, 156. A lei local diferente da Constituição Federal, que reparte competência legislativa, exerce a competência criando o tributo sobre determinados fatos geradores, com a sua base de cálculo, a alíquota e demais elementos sujeitos aos princípios da reserva lei.<sup>52</sup>

A competência privativa frustra a possibilidade de um ente político, não titular do poder de legislar, fixe tributo discriminado pela Constituição Federal, ainda que exista uma lacuna impositiva. Diferente disso caracteriza a invasão da competência. Está, assim, distribuída a competência privativa: a) União: Impostos de importação e exportação, IR, IPI, IOF, ITR e impostos grandes fortunas (art. 153), empréstimo compulsório (art. 148), contribuições sociais, econômica, e profissionais (art. 149); b) Estados: imposto *causa mortis* e doação, ICMS, IPVA (art. 155); c) Municípios: IPTU, ITBI, ISS (art. 156).<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 115.

<sup>51</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário**, p.170.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 366.

<sup>53</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 366.

**Competência Residual** – refere-se à competência atribuída à União inerente aos outros impostos, que podem ser criados sobre situação não prevista no art. 153, da CRFB, restringindo para estes casos a regulamentação de tais impostos, apenas por lei complementar, nos termos do art. 154<sup>54</sup>, da CRFB.

Por conseguinte, a competência residual pertence à União, que a exercerá obrigatoriamente, por meio de lei complementar, neste caso com coro estabelecido no art. 69 da CRFB, ou seja, com maioria absoluta, pois a lei complementar precisará conter todos os elementos que compõem a regra-matriz, nos termos da competência residual.<sup>55</sup>

**Competência extraordinária** – é a designada pelo art. 154, II, da CRFB à União para, na iminência ou casos de guerra externa, criar impostos extraordinários, abrangidos ou não em sua competência tributária, os quais serão extintos gradativamente, interrompidas as causas de sua instituição. Não obedecem ao princípio da anterioridade (art. 150, §1º, da CRFB).<sup>56</sup>

**Competência Comum** – é conferida aos entes políticos de forma que estes imponham os mesmos tributos, ressalvado, entretanto, a relação tributo e o serviço prestado ou atividade exercida. Restringe-se aos tributos de natureza contraprestacionais, assim entendidos como taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos serviços públicos, devendo ser entregue ao ente que tenha realizado a prestação. Exemplifica-se tal competência com os arts. 145, II e III e 149, parágrafo único, da CRFB.<sup>57</sup>

### 1.1.3 Critérios de partilha da competência

No que tange os critérios de partilha na visão de Luciano Amaro, deve-se ter em mente as especificidades das diferentes figuras tributárias. Pois, os tributos com exigência dependem de uma determinada atuação estatal, em relação ao contribuinte, o critério de partilha vai se conectar com esta atuação, logo a

<sup>54</sup> Art.154, da CRFB: “A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 246.

<sup>56</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 367

<sup>57</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 367

competência será da pessoa política que estiver desempenhando, legitimamente, tal atuação, como exemplo, a contribuição de melhoria relacionada a uma obra estadual, será daquele Estado que a executou.<sup>58</sup>

Por outro lado, àqueles tributos que não dependem de determinada atuação do Estado, principalmente os impostos, o critério de partilha se dará na tipificação de situações materiais - fatos geradores - que darão suporte para a incidência. A Constituição, utilizando este critério, atribuiu à União competência para criar impostos das situações materiais elencadas no art. 153, da CRFB, para os Estados e o Distrito Federal, as situações descritas no art. 155, da CRFB, enquanto os Municípios e o Distrito Federal as relacionadas no art. 156, da CRFB.<sup>59</sup>

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza identifica dois principais critérios para a distribuição de competência, sendo estes o material e o territorial. Com o critério material a Constituição Federal autorizou as pessoas políticas a instituírem impostos sobre os fatos nela elencados, de forma genérica, para cada um destes entes. No entanto, o critério material sozinho não é capaz de evitar os conflitos de competência, que possam existir entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.<sup>60</sup>

Não alheia a esta realidade a Constituição Federal também adotou o critério territorial, o qual exige que a lei tributária aplicada ao fato concreto, seja da pessoa política em cujo território este ocorreu. Neste sentido, tais entes só podem exigir impostos até o limite de seus territórios. Evitam-se, assim, eventuais usurpações de competência. Critério que também é utilizado nas relações internacionais, uma vez que, impede a aplicação de leis tributárias nacionais a fatos ocorridos no exterior, salvo, diante da existência de um tratado. Com efeito, tal critério é também chamado de princípio da territorialidade.<sup>61</sup>

Na visão de Leandro Paulsen, existem três critérios de divisão de competência, que atuam individualmente ou combinados, ficando neste último caso ainda mais condicionado ao exercício da competência tributária. Pelo critério da atividade estatal, a competência é dada em decorrência da atividade estatal, é o

---

<sup>58</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 118.

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 119.

<sup>60</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 623 – 626.

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 626 – 628.

ocorre com as taxas e contribuições de melhoria.<sup>62</sup>

Já o critério da base econômica está relacionado com a indicação das situações reveladoras de riquezas suscetíveis de serem tributadas. Por esse critério, tem-se o controle material sobre o objeto da tributação, o que se verifica pela análise do fato gerador, da base de cálculo e até mesmo do contribuinte em relação à riqueza que pode ser tributada.<sup>63</sup>

Enquanto o critério da finalidade se preocupa com áreas de atuações capazes de justificarem a instituição do tributo para o seu custeio. Assim, preocupou-se a Constituição Federal com tal critério com a funcionalidade dos tributos, para que venha ao encontro das políticas alistadas no texto constitucional, que seria o caráter instrumental do tributo, no qual ele funciona como instrumento da sociedade capaz de ensejar as políticas públicas, pois a arrecadação não é para manutenção da máquina estatal e sim para realizações das ações de governo, exemplificando as contribuições e os empréstimos compulsórios.<sup>64</sup>

Ainda, segundo Luciano Amaro, os empréstimos compulsórios excepcionam os seus critérios de divisão, haja vista que a Constituição Federal não indicou as possibilidades de seus fatos geradores e nem sequer vinculou a uma atuação estatal, cuja execução a qualquer das pessoas políticas pudesse causar a incidência. Já em relação às contribuições sociais, contribuições econômicas e contribuições corporativas sugere o autor certa complexidade, quanto ao critério de definição da competência.<sup>65</sup>

O diferencial aqui é que as contribuições previstas pelo art. 149, da CRFB, supramencionadas, foram atribuídas enquanto competência da União, salvo previsão do §1º do mesmo dispositivo, ao passo que delimitou essa competência também definindo a destinação de tais contribuições, o que é mais evidente no próprio §1º do art. 149, da CRFB, que dá competência tributária de forma restrita aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para criarem contribuições sociais, ficando, assim, estabelecidos os contribuintes a destinação expressa.<sup>66</sup>

Já as contribuições sociais, contribuições econômicas e as contribuições

---

<sup>62</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 52.

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 52 - 54.

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 54 - 56.

<sup>65</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 120.

<sup>66</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 120 - 121.

corporativas previstas no art. 149 da CRFB, têm critério de definição de competência tributária mais complexa. Apesar da regra deste dispositivo atribuir tais situações à competência da União (exceto a situação prevista no §1º do mesmo dispositivo, a Lei maior, a exemplo do empréstimo compulsório), procurou delimitar a competência, ao definir a destinação das acenadas contribuições. Da mesma forma agiu a Constituição na contribuição de iluminação pública estabelecida no art. 149-A, pelo qual se identificou as pessoas políticas titulares de tal competência – Municípios e Distrito Federal - bem como a destinação da receita.<sup>67</sup>

#### 1.1.4 Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade

Em princípio é possível entender que tais signos nada mais são do que termos de uso comum empregados no discurso da Ciência do Direito, representando valores finalístico impressos pelo legislador na lei tributária com o fito de manipular as categorias jurídicas que estão ao dispor.<sup>68</sup>

Fala-se de fiscalidade toda vez que a organização jurídica do tributo tenha por escopo para criá-lo ou aos seus aspectos de sua estrutura o fim unicamente de abastecer os cofres públicos, sem levar em conta outros interesses, tais como sociais, políticos ou econômicos.<sup>69</sup>

Em sentido diverso, a extrafiscalidade é uso do instrumento tributário para fins não arrecadatários, objetivando o incentivo ou a inibição de determinados comportamentos, visando à concretude de outros valores constitucionalmente contemplados.<sup>70</sup> A título de exemplo cita-se o IPI, IOF, II e IE.

A parafiscalidade nada mais é do que a situação na qual lei atribui titularidade do tributo à pessoa diversa do estado, ficando estes por arrecadarem em benefícios das próprias finalidades. Estas pessoas são as autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, NNER, OAB, CONFEA, CEF) ou entidades paraestatais, que são pessoas de direito privado convocadas pela lei a colaborar com a administração pública.<sup>71</sup>

---

<sup>67</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 121.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.254 - 255.

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 254.

<sup>70</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**, p. 66.

<sup>71</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 85.



### 1.1.5 Exercício da competência tributária

No que tange ao exercício da competência tributária, tem-se que a Constituição não cria tributo, apenas concede a competência tributária aos entes políticos, ou seja, a estes é conferida a aptidão para criar tributos. A Constituição Federal somente norteia genericamente o tributo, cabe ao ente político à tarefa de efetivá-lo, o que deve fazer através do mecanismo formal estabelecido constitucionalmente, que é a lei, em regra, a lei ordinária. É esta o mecanismo idôneo, para instituir, modificar e revogar o tributo. Desta forma a competência tributária será exercida por meio da competência para legislar.<sup>72</sup>

Compreende-se que a competência tributária se esgota com lei, e, uma vez esta editada, não se fala mais em competência tributária, mas sim, em capacidade tributária ativa, que é o direito de arrecadar após o evento do fato gerador. Desta forma a competência tributária não sai da esfera do poder legislativo, exaurindo-se com a edição da lei, autoriza a cobrança do tributo.<sup>73</sup>

É cediço que o exercício da competência está intimamente ligado ao ato de legislar, o seu não exercício não permite a transferência de competência, delegação, é o que se abstrai do art. 7º<sup>74</sup>, do CTN. Todavia, admite-se que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, bem como de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária possa ser transferida a outra pessoa de Direito Público, inclusive as garantias e privilégios processuais do delegante, consoante o §1º, do art. 7º, do CTN e que tal delegação pode ser revogada unilateralmente a qualquer momento pela pessoa jurídica de direito público delegante (§2º, do art. 7º, do CTN).<sup>75</sup>

Da mesma forma há a possibilidade de incumbir pessoas de direito privado naturais ou jurídicas com a função ou encargo de arrecadar tributos, em alguns casos também não se trata de delegação de competência, em sentido

<sup>72</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 121.

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**, p. 487.

<sup>74</sup> Art. 7º, do CTN: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

<sup>75</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2012, p. 414

oposto, violaria o princípio da legalidade. Também o não exercício da competência não acarreta a delegação da competência à outra pessoa política, pois a regra de competência não é um poder-dever, e sim um poder-faculdade, é o que se extrai do art. 8º, do CTN. Logo pode o legislador criar ou não tributos, limitá-los ou até mesmo exclui atos, fatos, pessoas ou situações descritas no fato gerador, respeitada o texto constitucional<sup>76</sup> (Súmula 69 do STF: “A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais”).

### **1.1.6 Competência tributária: a lei tributária e os conceitos dos demais ramos do direito**

Neste ponto trata-se da autonomia do direito tributário frente às mudanças nos conceitos dos demais ramos do direito, para fins tributários. Em parte admite-se que se possam fazer algumas modificações quanto aos conceitos do direito privado ou de outros ramos do direito. Neste contexto, a título de exemplo, é lícito à lei tributária igualar a pessoa física à pessoa jurídica. Essa situação ocorre entre alguns impostos com ênfase para o imposto de renda.<sup>77</sup>

No entanto, não é permitida à lei tributária a mudança de conceitos utilizados por lei superior, para definir a competência tributária no que implica na ampliação de competência. Com efeito, se a norma delimita a competência tributária, ou seja, der o campo sobre o qual é exercitável a competência, permitindo a tributação de imóvel, por exemplo, não pode o legislador tributário igualar móveis a imóveis, para fins fiscais, sob pena de expandir a ilegitimidade na esfera da competência.<sup>78</sup>

Tais exposições se fundamentam no art. 110, do Código Tributário Nacional<sup>79</sup>, que assevera:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>76</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 414.

<sup>77</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 123

<sup>78</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 123 -124

<sup>79</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

O artigo é claro em afirmar que as definições e limites da competência uma vez instituída com base no direito privado, serão apenas deste direito, “nem mais e nem menos”.<sup>80</sup> Assim, os conceitos e formas do direito privado, empregados pela Constituição Federal, para estabelecerem e limitarem a competência tributária, não podem ser alterados, devem ser recebidos pelo Direito Tributário tal qual estar no Direito privado. Permite-se, assim, preservar a rigidez do sistema de repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas da Federação, separando com base nos conceitos de Direito Privado já sedimentada nas suas fontes de receitas tributárias.<sup>81</sup>

De tal modo, evidencia-se do texto do art. 110, CTN, duas deduções: a) a lei tributária não veda modificar institutos, conceitos e formas do direito privado, em regra; b) a exceção diz respeito aos conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a definição da competência. É, assim, vedada alteração do conceito de direito privado, caso essa alteração venha resultar a ampliação ou redução da competência para a definição, na qual o conceito foi empregado.<sup>82</sup>

### 1.1.7 A Competência Tributária dos Estados da Federação

No Estado Federal é perceptível a existência de mais de uma ordem jurídica sobre um mesmo território e sobre as mesmas pessoas, para tanto, é imprescindível a adoção de meios, para que a ação estatal seja eficaz. O objetivo é evitar conflitos e desperdício tanto de esforços como de recursos. Por isso, a repartição de competência tem o papel fundamental entre as esferas do federalismo.<sup>83</sup>

Daí a importância de como se reparte a competência, pois, pelo modo identifica-se o tipo de federalismo adotado em cada país. Quando há concentração de competência no ente central, se está de diante de um modelo centralizador; na distribuição ampla de poderes aos Estados-membros, caracteriza o modelo descentralizador; já quando existe uma dosagem contrabalançada de competência o

---

<sup>80</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 688

<sup>81</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 580.

<sup>82</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p.124.

<sup>83</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Martires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, p. 799.

modelo é de federalismo de equilíbrio.<sup>84</sup>

Entre tais formas de repartição de competência, nossa Constituição optou por um federalismo cooperativo, no qual as pessoas políticas têm competências privativas, mas também o compartilhamento de competências (comum e concorrente), tendo assim como objetivo o desenvolvimento e integração nacional, contudo, ainda, persiste uma grande centralização tributária.<sup>85</sup>

Diante dessa situação, conforme já apresentada anteriormente, a competência tributária fora dividida em privativas, comum, residual e extraordinária. Grande parte de tais competências ficou a cargo da União, restando parcela destas competências aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Por oportuno, destacam-se as competências dos Estados-membros e do Distrito Federal, elencadas, principalmente, no art. 155, e seus respectivos incisos da Constituição Federal, a saber, inciso I - transmissão de *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos; inciso II - operações relativas à circulação de mercadoria e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de serviço tenham se originado no exterior; inciso III - propriedade de veículos automotores.

Também é da competência dos Estados e do Distrito Federal instituir taxas e contribuição de melhoria, respectivamente, art. art. 145, II e III, CRFB, além das contribuições sociais cobradas de seus servidores, conforme art. 149, §1º, da CRFB.

Por uma questão didática e grau de importância passa-se a analisar, brevemente, os impostos de competências estaduais:

#### **1.1.7.1 Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA**

Imposto que incide sobre a propriedade de veículo automotor registrado nas repartições do Estado titular da imposição. Está previsto no art. 155, III da CRFB/88, sua imposição se deu por meio da EC 27, de 1985, substituindo a taxa de rodoviária única, ressalva-se a vedação da cobrança de impostos ou taxas

---

<sup>84</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Martires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, p. 799 - 800.

<sup>85</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 136.

incidentes sobre a utilização de veículos.<sup>86</sup>

A referida taxa que originou o IPVA tinha efeito, extrafiscal, pois favorecia os veículos movidos a álcool, e a receita era partilhada entre a União e os Estados, e a sua arrecadação destinada à manutenção das rodovias, cobrada anualmente quando da vistoria e licenciamento dos veículos pelos DETRANS. Seu fato gerador decorre da condição de proprietário de veículo automotor, assim entendido como veículo dotado de força-motriz própria, tendo como base de cálculo o valor do veículo, podendo apresentar caráter extrafiscal.<sup>87</sup> Foi recepcionado pela Constituição Federal de 88, que veio atribuir metade da arrecadação do imposto aos Municípios.

Devido a algumas legislações estaduais, o STF firmou o entendimento de que apenas incidirá sobre veículos terrestres<sup>88</sup>, pois não pode incidir sobre aeronaves ou embarcações<sup>89</sup>.

Por ter sua regulamentação dada por lei estadual, o contribuinte deparava-se muitas das vezes com alíquotas diferenciadas de um Estado para o outro. Aquele que residisse em um Estado de carga fiscal mais rigorosa acaba por pagar mais que os demais Estados, o que acabava por violar o art. 152, CRFB, que proíbe os Estados e Municípios fazerem distinção tributária de bens e serviço, em decorrência da procedência ou destino. Assim, a EC 42/03 passou a estabelecer uma alíquota mínima a ser fixada pelo Senado Federal, mas possibilitou a extinção alíquotas em função do tipo e utilização do veículo (art. 155, §6º, I e II, da CRFB).<sup>90</sup>

Já a diferença de alíquota em função do tipo de combustível é baseada no poder ordinário do Estado por meio do IPVA, com o objetivo de proteger o meio ambiente.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 400.

<sup>87</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 456.

<sup>88</sup> Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações ( Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13,CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85. Precedentes. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 379572/RJ**. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 31/1/2008

<sup>89</sup> IPVA – Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (CF, art.155, III; CF 69, art. 23,III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves . BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 255.111/SP**, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Dj 13/12/2002

<sup>90</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 456.

<sup>91</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 456.

### 1.1.7.2 Imposto sobre herança e doações (transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos) - ITCMD

Esse imposto está previsto no art. 155, I da CRFB/88. Sofre a concorrência no que tange a transmissão de bens e direito para o imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título, que é de competência dos Municípios, conforme estabelece o art. 156, II da CRFB, constituem desta forma materialidades paralelas e complementares.<sup>92</sup>

Detalhando o imposto retira-se um conceito de transmissão como transferência jurídica que gera a sucessão da titularidade de bens ou direitos. Será causa mortis, quando ocorre o falecimento real ou presumido do titular. Diferente da doação que a titularidade do bem ou direito se modifica por meio de uma vontade dos *inter vivos*. Para ambos os casos a ausência de onerosidade é o traço em comum.<sup>93</sup>

Por fato gerador do imposto de *causa mortis*, tem-se a transmissão da propriedade, de bens e direitos ocorrendo no momento do óbito. A incidência recai sobre os bens que na divisão do patrimônio comum, na partilha ou adjudicação for conferido a cônjuge, convivente ou qualquer herdeiro dentro da sua meação ou quinhão.<sup>94</sup> Neste sentido decidiu o STJ:

TRIBUTÁRIO – ITCD – FATO GERADOR – PRINCÍPIO DA SAISINE – SÚMULA 112 STF. 1. Cinge-se a controvérsia sobre o fato gerador do ITCD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis*. 2. Pelo princípio da saisine a lei considera que no momento da morte o autor da herança transfere seu patrimônio, de forma integral, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha ao inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observada no caçulo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do *de cuius*. 4. Incidência da Súmula 112 STF.<sup>95</sup>

O tributo não incidirá diante da renúncia pura e simples da herança ou legado, ou dos frutos e rendimentos do bem do espólio que ocorrera após o falecimento do autor da herança ou legado, ou ainda da importância dada ao

<sup>92</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 378 - 379.

<sup>93</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 260.

<sup>94</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 514.

<sup>95</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.142.872. Relato: Min. Humberto Martins, DJe. 29/10/2010

testamenteiro enquanto prêmio ou remuneração dentro do limite legal.<sup>96</sup>

Quanto à alíquota destaca-se o disposto no art. 39, do CTN, que firma não poder esta exceder os limites fixados em resolução do Senado Federal, ideia reproduzida do art. 155, §1º, IV da CRFB. O Senado Federal dará parâmetro máximo a ser aplicado a todas as unidades da federação, porém não dispensa os Estados e o Distrito Federal de fixarem de forma específica a alíquota que irá utilizar regra, que se aplica para ambos os casos de incidência do ITCMD.<sup>97</sup>

Em relação à doação de bens imóveis ocorrerá com a efetiva transcrição realizada no Registro de Imóveis. No que se refere aos bens móveis ou direitos a transmissão se dará com a tradição. Mister ressaltar que a mera liberação de dívida, gastos por conta de outra pessoa e liberação do devedor resultante de prescrição pode caracterizar a doação.<sup>98</sup>

### **1.1.7.3 Impostos sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS**

O ICMS tem previsão genérica por meio do art. 155, II, da CRFB. É o imposto de competência aos Estados-membros e do Distrito Federal, desta forma são estes que, mediante lei ordinária e seguindo as diretrizes constitucionais podem instituí-lo ou dele dispor. Em verdade a sua sigla ICMS compreende cinco impostos diferentes:<sup>99</sup>

Sendo esses impostos, o sobre operações mercantis é aquele que nasce na entrada da unidade federada, mas decorre de mercadoria importada; referente a serviços de transporte interestadual e intermunicipal; sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica; sobre serviço de comunicação; e extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. A diferença está na hipótese de incidência e base de cálculo, que são diferentes de um para outro.<sup>100</sup>

Atenta-se que embora a matéria do ICMS dos Estados e do Distrito Federal, nada impede que a União possa criar imposto semelhante, por força da

---

<sup>96</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 515.

<sup>97</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 508.

<sup>98</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 516.

<sup>99</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.

<sup>100</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, p. 40.

determinação dos artigos constitucionais, art. 147<sup>101</sup>, referente à criação de ICMS nos territórios federais, desde que existam, e 154, II,<sup>102</sup> que trata da competência extraordinária da União.

Para tratar do referido imposto, três pontos que se interligam, são de importância salutar, tanto para o interprete como para o destinatário do ICMS a concepção jurídica da incidência deste tributo, são eles: operação, circulação e mercadoria.<sup>103</sup>

A “operação” é a prática do ato jurídico com a transmissão de um direito, que será a posse ou propriedade.<sup>104</sup> Esta operação, embora decorra de uma vontade, o seu marco fundamental é o caráter econômico, deve produzir efeitos jurídicos de natureza patrimonial, ou seja, são aquelas obrigações, comumente, praticadas por comerciantes que movimentam a mercadoria com o objetivo de consumo, é desta forma as atividades de produção, distribuição ou vendas de bens que se destinam ao consumidor final.<sup>105</sup>

Por circulação entende-se a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra sobre o viés de um título jurídico, que é declaração por meio de um ato ou contrato nominado ou inominado que ocorreu uma movimentação com a mudança de patrimônio.<sup>106</sup> Com efeito, para que haja a circulação da mercadoria é necessário o deslocamento, bem como a mudança de propriedade, nesse sentido é a jurisprudência do STF.

TRIBUTÁRIO, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS - ICM. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes.<sup>107</sup>

<sup>101</sup> Art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>102</sup> Art. 154: “A União poderá instituir: [...]II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”. In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>103</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 21.

<sup>104</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. p. 13.

<sup>105</sup> COSTA, Eliude José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quarter Latin, 2008, p. 193 – 104.

<sup>106</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, p. 15 – 16.

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 466.526. Relator. Min. Carmen Lucia, Dje. 5/10/2012.



Assim, a circulação deve ser indicativa de um negócio jurídico realizado por duas pessoas, jamais por uma única, no qual deve haver a entrega de mercadoria e recebimento de uma contra partida, uma destas pessoas deve ser o empresário, aquele que pratica ato de comércio, ou seja, pretende por um pagamento ainda que o mesmo lhe traga prejuízo, em suma é uma operação mercantil de quem pratica atos de comércio.<sup>108</sup>

A mercadoria seria o bem corpóreo da atividade empresarial como objeto, a sua distribuição para o consumo compreendido o estoque da empresa e distinguindo daquilo que tenha qualificação diversa nos termos da ciência contábil para efeito da lei art. 155, § 3º, da CRFB. Também se enquadra neste conceito o fornecimento de energia elétrica. Desta forma, os bens negociados ou transmitidos por particulares prestadores de serviços financeiros e etc., que não seja situação de mercancia ou não tenha caráter de habitualidade, não pode ser concebido como mercadoria.<sup>109</sup>

Por derradeiro, além destes três pontos, outro elemento a mercê destaque que é a “saída”, elemento do fato gerador compreendido como aspecto temporal para a incidência do fato imponible, é neste momento que nasce o direito subjetivo da pessoa de direito público e surge uma obrigação para o sujeito passivo. Embora não previsto na Constituição Federal tem destaque no art. 12, I, da LC 87/96. Atenta-se que não basta a mera “saída”, é imprescindível que primeiro ocorra o negócio jurídico mercantil.<sup>110</sup>

Analisando-se esses pontos se tem a estrutura do fato gerador do ICMS. Em relação à base cálculo, de forma genérica, compreende-se o valor da operação que materializa a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço. Embora o imposto recaia sobre o valor que, efetivamente, representa o interesse realizado na operação mercantil, ainda assim, alguns Estados optaram por determinar o valor de algumas transações independente do que realmente decorre da operação. É o procedimento conhecido por pauta fiscal ou pauta de valores, quanto a este ponto o STJ já decidiu pela ilegalidade da cobrança de ICMS com base do valor da mercadoria submetida ao regime de pauta fiscal, Súmula 431.<sup>111</sup>

---

<sup>108</sup> COSTA, Eliude José Pinto da. **ICMS Mercantil**, p. 113.

<sup>109</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, p. 18 – 19.

<sup>110</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, p. 22 -23.

<sup>111</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 518.

A alíquota do ICMS não diferente dos outros impostos estaduais, também se submete à disciplina do Senado Federal, neste sentido observam-se duas espécies de alíquotas, ambas reguladas entre os incisos IV a VIII do §2º, do art. 155, da CRFB. São, assim, alíquota de operações interestaduais estabelecidas pelo Senado Federal, inciso IV, relacionado a operações entre contribuintes situados em Estados diferentes, inciso VII, necessidade de pagamento deferido. Já a alíquota interna está de acordo com os limites do Senado Federal previsto no inciso V, que em regra, será maior do que a outra, inciso VI. Percebe-se que na realidade a Constituição Federal buscou valorizar a circulação de mercadorias entre os Estados. Também neste sentido são as normas referentes às alíquotas ( VII e VIII).<sup>112</sup>

## 1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS À FISCALIZAÇÃO E EXECUÇÃO FISCAL

O Princípio, do latim “*principium*”, “*principii*”, representa o “começo”, “origem” . Em uma visão Científica, é o alicerce sobre o qual se edifica um sistema, violá-lo é agredir o próprio sistema.<sup>113</sup> Nesse aspecto, os princípios constitucionais representam um conjunto de normas que refletem a ideologia da Constituição, ou seja, seus postulados, seus fins, o seu próprio objetivo. Em síntese, são diretrizes eleitas pelo constituinte como alicerce ou designações especiais da ordem jurídica que constitui.<sup>114</sup>

Diante dos inúmeros princípios constitucionais, abrangentes aos mais diversos ramos jurídicos se entendem por tributários, os compreendidos na Constituição, de aplicabilidade em todo ordenamento jurídico com ênfase na esfera tributária.<sup>115</sup> Desta feita, faz-se necessário elencar os vários princípios ligados ao conteúdo e à eficácia das leis tributárias. Princípios gerais de repercussão no Direito Tributário, com aplicabilidade na fiscalização e execução fiscal e de necessária análise para este trabalho.

---

<sup>112</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 520.

<sup>113</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 71.

<sup>114</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p.155.

<sup>115</sup> GONZÁLEZ, Eusébio; MARTÍNEZ, Teresa González. **Direito tributário**: elementos de teoria geral. Trad. João Bosco Coelho. São Paulo: Rideel, 2010, p. 15.

### 1.2.1 Princípio da Segurança Jurídica

Por segurança entende-se a qualidade daquilo que está livre de perigo e riscos, é o que está protegido, assegurado ou aquilo que se pode ter certeza, confiança, convicção. Nesse diapasão, a própria ideia de Estado Democrático de Direito, por si só, é uma referência de segurança, o que se percebe pelos inúmeros dispositivos constitucionais que visam proteger, livrar de riscos e assegurar o cidadão dos arbítrios.<sup>116</sup>

Com efeito, a segurança jurídica pode ser compreendida, ao mesmo tempo como subprincípio do Estado de Direito, pois dele é possível retirar as linhas de desdobramento da concretude desta Espécie de Estado e um sobreprincípio referente a princípios decorrentes necessários à afirmativa de normas importantes para a concretização da segurança.<sup>117</sup>

É dessa forma a certeza do Direito, a possibilidade do sujeito de um ordenamento jurídico saber com clareza e previamente o que lhe é permitido ou proibido. Esta segurança jurídica em matéria tributária está fixada pelos inúmeros princípios constitucionais: legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva, tipicidade, vedação de confisco, proporcionalidade, liberdade de tráfego, razoabilidade, dentre outros. É possível se idealizar a segurança jurídica, quando o contribuinte for capaz de ter o mínimo de previsibilidade das exigibilidades fiscais, permitindo-lhe planejar e exercer suas atividades, tanto particulares como profissionais.<sup>118</sup>

### 1.2.2. Legalidade

O princípio da legalidade da administração, segundo Canotilho, foi construído, várias vezes, “cerne essencial” do Estado de direito, como de maiores desenvolvimentos em sede de direito constitucional.<sup>119</sup>

Estuda-se na Academia que o princípio da legalidade é uma garantia dos particulares administrados. O que se justifica numa análise histórica do aparecimento e desenvolvimento deste princípio, que se origina da necessidade de

---

<sup>116</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 67.

<sup>117</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 67.

<sup>118</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 47 - 49.

<sup>119</sup> CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7.ed. Coimbra: Amedina, 2003, p. 256.

lei, forma de expressão da vontade do poder, anseio do Povo, seria um elemento de garantia da aplicação igual, proporcional e de boa-fé da norma fiscal em oposição ao poder discricionário vigorante ou uso hedonístico aleatório da criação do imposto como meio de conseguir renda.<sup>120</sup>

Em um Estado Democrático de Direito, a lei é a norma geral, abstrata e igual para todos devendo ser aplicada àqueles que estejam numa situação jurídica equivalente. Origina-se no Legislativo, em que os seus membros são eleitos pelo povo. Porém, a lei deve se ajustar aos preceitos constitucionais. O princípio da legalidade representa esta obrigatoriedade de se respeitar a lei. Assenta como edifício do Direito Tributário, um dos seus mais importantes princípios. No âmbito tributário, primeiramente, está previsto no art. 5º, II, da CRFB, sendo reforçado pelo art. 150, I, CRFB, obrigando a instituição de tributo somente mediante lei.<sup>121</sup>

Destacam-se os tributos chamados “regulatórios”, por terem função extrafiscal, que embora se submetam ao princípio da legalidade têm as suas alíquotas alteradas por atos do Poder Executivo, neste caso cita-se o IPI, II, IE, IOF, consoante dispõe o §1º, do art. 153, da CRFB.<sup>122</sup>

De todo modo, o conteúdo do princípio da legalidade deve ser entendido, como algo que vai além da simples autorização dada pelo legislativo, para o Estado cobrar tributo. É importante que lei defina em *in abstracto* todos os elementos relevantes, para que seja possível *in concreto*, determinar quem deverá pagar, quando e para quem. Assim, o princípio não se conforma com mera autorização de lei para instituir tributo, requer que a lei também defina os aspectos do fato gerador necessário à quantificação do tributo a cada caso concreto.<sup>123</sup>

### 1.2.3. Anterioridade

Pelo princípio da anterioridade há o impedimento de que no mesmo exercício financeiro ocorram mudanças nas formas e prazos de pagamento do tributo com reflexo negativo no patrimônio do contribuinte. Neste sentido, a

---

<sup>120</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco. As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: um uma visão necessária. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fábio Luiz; CARNEIRO, João Ricardo (Orgs.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**, p. 669.

<sup>121</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**, p. 239 - 244.

<sup>122</sup> MEYER-PFLUG. Do princípio da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.153 - 154.

<sup>123</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p.134.

Constituição Federal em seu art. 150, III, “b” assegurou ao contribuinte a proibição de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os instituiu ou majorou.<sup>124</sup>

Com a proibição constitucional, o Estado, ainda, possui a faculdade de criar novos tributos ou majorar os já existentes, porém a sua cobrança fica adstrita ao início do exercício seguinte ao da publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo. Assim, o Estado tem até 31 de dezembro de cada exercício, para criar ou aumentado tributo com o fito de serem cobrados no exercício seguinte, possibilitando ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir da zero hora de primeiro de janeiro de cada exercício, sem que, apesar disso seja surpreendido por novas exigências tributárias.<sup>125</sup>

Excetua-se a essa regra, as situações previstas no art. 150, § 1º, CRFB, que inúmera os seguintes impostos: II, IE, IPI e IOF, além destes o imposto extraordinário e o empréstimo compulsório quando criado para os casos de calamidade pública ou guerra externa, art. 148, I, da CRFB, e as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, art. 195, da CRFB, também são formas de exceção.<sup>126</sup>

#### **1.2.4. Anterioridade Qualificada**

Diante da realidade brasileira, verificou-se com o tempo que a mera imposição da anterioridade nos moldes até, então, vigentes, qual seja, aquela referente ao respeito do próximo exercício financeiro, não era suficiente para garantir a segurança jurídica da certeza de não surpresa. Nestes contesto, a EC 42/2003, veio acrescer ao III do art. 150 da Constituição Federal, a alínea “c” instituindo a anterioridade nonagesimal. Com tal alteração o Estado antes de cobrar novos tributos ou aumentar os já existentes, deverá no mínimo respeitar o prazo legal de noventa dias.<sup>127</sup>

Fica claro que tal exigência é de aplicação a todas as espécies tributárias, como regra terá aplicabilidade conjunta com a anterioridade de exercício, será uma completando a outra. Todavia, esta anterioridade também se reveste de exceções,

---

<sup>124</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**, p. 214 - 215.

<sup>125</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 376.

<sup>126</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 176.

<sup>127</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 175 - 176

nestes casos as previstas nos arts. 150, §1º, 177, §4º e 195, §6º, todos da CRFB. Respectivamente nesses artigos têm-se os impostos II, IE, IR e IOF; a redução e restabelecimento de alíquota da CIDE- combustíveis; e as contribuições sociais.<sup>128</sup>

Não obstante, os impostos extraordinários, art. 154, II, da CRFB e empréstimos compulsórios decorrentes de calamidade pública ou guerra externa, art. 148, I, CRFB, por sua própria natureza emergencial também excetua a anterioridade nonagesimal, bem como a fixação da base de cálculo do IPI, art. 155, III, CRFB, a do IPTU, art. 156, I, da CRFB e alíquota do ICMS, no que se refere à comercialização de combustíveis e lubrificantes, art. 155, §º, IV, “c”, CRFB.<sup>129</sup>

### 1.2.5. Irretroatividade

Com esse princípio a Constituição Federal expressamente proíbe a emissão de leis retroativas, que possam prejudicar direitos e interesses dos cidadãos, é o que se ver no art. 5º, XXXVI, da CRFB. No âmbito tributário o contribuinte também está protegido por tal princípio, vedando-se a cobrança de tributos, cujos fatos geradores tenham ocorrido da lei que o instituiu ou aumentou o tributo, art. 150, III, “a”, da CRFB. Desta forma, a lei tributária como regra, só vai incidir sobre fatos futuros. Excepcionalmente, a norma tributária poderá ser aplicada as situações pretéritas, como normas de natureza interpretativa e de forma benéfica, nos casos penalidade, conforme art. 106, I e II do CTN.<sup>130</sup>

### 1.2.6. Isonomia

O princípio da isonomia ou igualdade tem previsão genérica no art. 5º, *caput*, da CRFB, de forma específica em matéria tributária de apresenta no art. 150, II, da CRFB. Em suma, determina que todos devam ser tratados igualmente perante a lei. Apesar disso, a redação do art. 150, da CRFB deixa claro que esta igualdade não será absoluta, isto é, admite-se tratamento desigual de contribuintes desde que os mesmos não se encontrem em situação equivalente.<sup>131</sup>

Portanto, é imprescindível ter em mente que a isonomia é uma relação

---

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 92.

<sup>129</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 92.

<sup>130</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. p. 28.

<sup>131</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 84.

entre dois ou mais sujeitos comparados entre si em busca de uma medida, um ponto em comum. Porém, não basta saber se as pessoas são ou não iguais, para o Direito é preciso saber se estas devem ou não ser tratadas igualmente.<sup>132</sup>

Todavia, na mesma forma que a Constituição prega a igualdade, que, excepcionalmente, pode vim estabelecer algumas discriminações tributárias, tais como, tributação diferenciada para os produtos da Zona Franca de Manaus, art. 40, ADCT ou em razão da atividade econômica, mão de obra utilizada, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho, conforme estabelece o §9º, do art. 195, da CRFB.<sup>133</sup>

### 1.2.7. Capacidade Contributiva

O critério para avaliação do impacto da carga tributária deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, é sobre esse critério que se deve fazer o justo valor do cabimento e proporção do expediente impositivo. É determinar as possibilidades que o sujeito passivo tem de contribuir para erário.<sup>134</sup>

Com previsão dada pelo §1º do art. 145, da CRFB, a capacidade econômica do contribuinte é medida por dois critérios: objetivo no qual as autoridades legislativas definem os fatos que ostentem signos de riquezas, e subjetivo é a repartição da percussão tributária de modo que os integrantes do ato contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.<sup>135</sup>

Este princípio vincula-se com o princípio da vedação de confisco, verdadeiro fundamento base da tributação, corolário do princípio da isonomia, é o que se deve entender por justiça fiscal. A tributação que for capaz de subtrair parcelas dos bens dos sujeitos passivos de tal forma que a imposição do ônus seja superior às forças do patrimônio será ilegal, por violação a este princípio. Assim, a capacidade econômica deve ser o limite da tributação.<sup>136</sup>

---

<sup>132</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

<sup>133</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 30.

<sup>134</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 181.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 182.

<sup>136</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 30.

### 1.2.8. Vedação de Efeitos Confiscatórios

O princípio da não-confiscatoriedade previsto no art. 150, IV, da CRFB é uma derivação do princípio da capacidade contributiva e tem por objetivo obstar o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Será confiscatório o imposto que esgotar a riqueza tributária do sujeito passivo, superando sua capacidade contributiva.

O confisco em estudo não significa perda de bens ( art. 5º, XLV e XLVI, b), porém cobrar um tributo de forma exorbitante, assinala a apropriação estatal do bem, renda ou serviço, por exemplo, fixar a alíquota de um IPVA em 50% ( cinquenta por cento) do valor do veículo. Não obstante, o inciso IV do art. 150, da CRFB refere-se somente a tributos, há entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre aceitação dessa regra na aplicação de multa.<sup>137</sup> Em relação às multas, o STF determinou:

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento) -A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.<sup>138</sup>

Tal princípio exige o equilíbrio e a moderação do legislador na quantificação dos tributos, pois estes devem ser dotados de razoabilidade, como forma de valorizar a livre iniciativa, um dos fundamentos do nosso ordenamento jurídico, a vista dos arts. 1º, IV, e 170, caput, ambos da CRFB. É em resumo, pressupostos de validade das normas jurídicas tributárias, de modo que estas não

<sup>137</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manuel de direito tributário**.7.ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro:Freitas Bastos, 2013, p.141.

<sup>138</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC: 1075/DF** – Distrito Federal: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Celso de Melo, Dje: 17/6/1998



destroçam a liberdade de exercício das atividades legais.<sup>139</sup>

É por isso que tal vedação deve se basear na razoabilidade e proporcionalidade, para ponderar o caso concreto, pois, não há como se afirmar um número aplicável a todos os tributos indistintamente. Constituiriam em confisco, nesse sentido, aqueles que absolvem todo o valor da propriedade, que extinguem a empresa ou evitam o exercício da atividade lícita e moral. Tem-se, assim, um princípio de proteção ao contribuinte, que para garantir a justiça fiscal, deve ser verificado caso ao caso.<sup>140</sup>

### 1.2.9. Imunidade Recíproca

Por esse princípio busca-se a coexistência das três esferas governamentais típicas do sistema federativo brasileiro, no qual nenhum ente político poderá exigir imposto do patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. É que se extrai do art.150, VI, a, da CRFB. O objetivo é a convivência harmônica das entidades políticas, porém como suscitado, é apenas para os impostos e nem exclui a condição de responsáveis pelos tributos que cabem reter ou do cumprimento das obrigações acessórias, art. 9º, do CTN.<sup>141</sup>

Imunidade que se estende as autarquias e fundações inerentes ao patrimônio, renda e serviços, desde que suas atividades estejam voltadas para as finalidades essenciais de governo ou que delas decorram não se estendendo para aquelas que exploram atividades econômicas, empresas públicas e sociedades de economia nesta principalmente, e aquelas em que seus usuários paguem preço ou tarifa.<sup>142</sup>

Entretanto, segundo decisão do STF, RE 407.099, DJ 6/8/2004, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, embora empresa pública foi equiparada a autarquia para fins do §2º, do art. 150, CRFB, e excluiu a restrição do §2º do mesmo artigo, bem como as do §§1º e 2º, do art. 177, da CRFB declarando que o ECT, por prestar serviço público de competência privativa da União, não se identifica como empresa privada e integra a Fazenda Pública, conseqüentemente, se

---

<sup>139</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**, 2007, p.100 - 101.

<sup>140</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 100.

<sup>141</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 382.

<sup>142</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 113

enquadra dentro da perspectiva da imunidade recíproca.<sup>143</sup>

### 1.2.10. Liberdade de Tráfego

É o Princípio que veda as pessoas jurídicas de direito público estatuírem limitações de tráfego de pessoas ou bens, se utilizando para isso de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público, art. 150, V, da CRFB.

Na realidade, reafirma-se o princípio do pacto federativo, impedindo a existência de gravames tributários, que obstrua a circulação entre Estados e Municípios. Evitam-se as chamadas barreiras fiscais, que muitas das vezes, empregam ônus de ICMS, para impedir a movimentação de bens e pessoas.<sup>144</sup>

É desta forma um princípio da ordem econômica e política, que tem por escopo permitir que as pessoas, bens, serviços e meios de transportes circulem livremente pelas fronteiras interestaduais e intermunicipais sem quaisquer limitações de ordem tributária.

### 1.2.11. Uniformidade Geográfica

Está explícito no art. 151, I, da CRFB e assevera que os tributos criados pela União sejam uniformes para todo território nacional. Mais uma vez se reconhece a confirmação do pacto federativo, vedando-se qualquer distinção ou preferência relativa aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal.<sup>145</sup>

Embora tal proibição, ainda, na Constituição Federal há outorga de incentivos fiscais com o propósito de promover o desenvolvimento socioeconômico uniforme do território nacional, exemplifica-se a Zona Franca de Manaus, autorizada pelo art. 40, ADCT, com prazo de vinte e cinco anos da promulgação da Constituição, porém obteve mais dez anos de vigência com a EC 42/2003 e art. 92 da ADCT.<sup>146</sup>

---

<sup>143</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 383.

<sup>144</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 36.

<sup>145</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.183.

<sup>146</sup> HARANDA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 395.

### 1.2.12. Vedação de distinção em razão de Procedência ou do Destino

Com a disposição do art. 152, da CRFB as pessoas tributantes ficam impedidas de graduar seus tributos tendo como parâmetro a região de origem dos bens ou local para o qual se destinará. Assim, procedência e destino estão vedados como requisitos de análise da base cálculo e alíquotas a serem utilizados pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Atenta-se que o art. 152, da CRFB refere-se a bens e serviços de qualquer natureza.<sup>147</sup>

### 1.3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: vigência, interpretação, integração e aplicação

Quando se fala na expressão legislação tributária, deve-se ter em mente o art. 96, do CTN, que vem elencar como seus componentes as “leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributo e relações jurídicas a eles pertinentes”.<sup>148</sup>

Desta feita, a legislação tributária abrange todas as normas que regulam o fenômeno tributário independente se é internacional ou interna ou se é lei ou ato normativo. Seu conceito inclui convênios, decisões normativas e até práticas reiteradas dos órgãos administrativos, assim entendido pelo seu art. 97, do CTN como normas complementares.<sup>149</sup>

Contudo, o art. 97, do CTN é incisivo ou que se pode entender como reserva legal absoluta ao instituir em seus incisos de I a VI, matérias, cuja regulamentação sobre as mesmas só se dará mediante lei, ressalvado suas exceções. É o cumprimento do princípio da legalidade, circunstanciado genericamente no art. 5º, II, e o princípio da legalidade tributária prevista no art. 150, I, ambos da CRFB.<sup>150</sup>

Por conseguinte o Direito Tributário centra-se no princípio da legalidade, no qual a lei tem um papel mais relevante, outros atos de hierarquia inferior atuam apenas em assunto periféricos quando se trata de tributação. A doutrina e

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.184.

<sup>148</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>.

<sup>149</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 859.

<sup>150</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência**, p. 859.

jurisprudência fontes comuns aos ramos do direito, apesar de seu trabalho construtivo do direito, para legislação tributária têm uma menor atuação, em decorrência da estrita legalidade dos tributos.<sup>151</sup>

Tão importante conhecer as fontes da legislação tributária é conhecer a vigência, a aplicação e a integração das normas tributária, pontos essenciais para exigência dos tributos, que se passa a analisar.

### 1.3.1 Vigência

A legislação tributária, assim como qualquer outra, deve atender certos requisitos e condições para que então seja exigida e cumprida por aqueles para qual ela se destina. Para assim ser, deve respeitar as diretrizes da Lei de introdução ao Código Civil, Decreto-lei 4.657/42, hoje conhecida como Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, Lei 12.376/10, e as disposições do CTN, neste caso, os que estão previsto em seus arts. 101, 102, 103 e 104. A vigência da norma enquadra-se no plano dos atos jurídicos em geral, que em conjunto com a existência e a validade da lei, se terão a legítima produção formal e material da norma.<sup>152</sup>

A lei terá existência no momento em que forem cumpridos todos os requisitos constitucionais necessários a sua formação. O diploma legal pode existir, mas não necessariamente ter vigência. A vigência é, assim, a identificação do momento em que o ato, já publicado, vai passar a ser obrigatório, apresentando a sua devida inserção no mundo jurídico. Desde logo se percebe que vigência não se confunde com publicação, podem coincidir, mas publicação significa dar conhecimento a todos sobre a existência da nova lei.<sup>153</sup>

Já a lei válida é aquela que foi expedida pelo órgão legislativo competente, nos limites de sua competência constitucional e que fora publicada. Aqui a lei é presumidamente válida, pronta para ter seus efeitos exigidos, salvo se posteriormente for alterada ou revogada ou mesmo declarada inconstitucional em um processo constitucional válido.<sup>154</sup>

Ainda que a lei seja válida, não significa que esta seja eficaz, essa é a capacidade da lei em produzir efeitos no mundo jurídico. A vigência estar ligada a normatividade, altera o direito objetivo enquanto a eficácia esta direcionada a

---

<sup>151</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p.189 - 190.

<sup>152</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 226.

<sup>153</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 179.

<sup>154</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 226.

mudança do direito subjetivo, é a lei agindo nos casos individuais, e produzindo efeitos nos atos jurídicos. A anterioridade é um típico exemplo em que a norma embora já válida somente ira produzir efeitos após o transcurso do tempo da anterioridade.<sup>155</sup>

### 1.3.1.1. Vigência no tempo

Como destacado a vigência da norma tributária se submete a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Lei 12.376/10, neste caso, destaca-se o art. 1º definindo prazo para início de vigência da lei em geral 45 (quarenta e cinco dias) após sua publicação oficial, no silêncio do legislador. Aplicabilidade que se coaduna com o art. 101, do CTN, em que afirma a aplicabilidade de normas jurídicas em geral na matéria tributária, salvo, o que já fora previsto no próprio CTN.

O art. 103 do CTN vem estabelecer nos seus três incisos, respectivamente, que os atos administrativos enunciados no inciso I do art. 100 terão vigor na data da sua publicação; já as decisões de órgãos singulares e coletivos, com jurisdição administrativa e eficácia normativa terão vigência após trinta dias após sua publicação; e os convênios realizados pela União, Estados e Municípios entre si, terão vigência na data neles previsto.

Observa-se que tal dispositivo deve ser interpretado com base na própria Constituição, no que se refere o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, da CRFB. Da mesma forma merece destaque o fato de que as contribuições sociais devem também respeitar o período nonagesimal, conforme art. 195, §6º da CRFB, porém poderá ter aplicabilidade imediata nos termos art. 177, §4º, I, “b”, da CRFB.<sup>156</sup>

Outro ponto de destaque é a leitura do art. 194, do CTN, que estabelece a vigência da norma tributária apenas no exercício financeiro posterior a criação da norma, era que anterior a Constituição ficou conhecido como princípio da anuidade, porém após a Constituição de 88, teve seu conteúdo esvaziado, tendo em vista o art. 150, III, “b” e “c”, da CRFB, que trouxe para ordenamento jurídico tributário a anterioridade genérica e especial, que são mais abrangentes do que o princípio até àquela época vigente.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 179 - 180.

<sup>156</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 228.

<sup>157</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**, p.174.

### 1.3.1.2. Vigência no espaço

É perceptível pela leitura do texto constitucional que este tem a preocupação de procurar evitar que a atividade legislativa das pessoas políticas interfira nas dos demais, busca-se, assim, uma harmonia entre os entes políticos, por isto buscou-se determinar que a legislação do ente vigorasse apenas em seu território, salvo raras exceções. Pela análise do art. 102, do CTN, determina-se o caráter excepcional da extraterritorialidade possível apenas mediante convênios ou exceções em lei expedidas pela União.<sup>158</sup>

A extraterritorialidade da legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, esta facilmente é resolvida por convênios firmados entre os mesmos. Já com relação à territorialidade das leis nacionais em espaço estrangeiro não é uma questão só de vigência ou validade, mas sim de eficácia, pois, a norma pode existir, mas ser comprometida pela escassa possibilidade efetiva aplicação, ou seja, ter coercibilidade.<sup>159</sup>

Nada impede que a lei nacional possa cobrar tributo em relação fato ocorrido no exterior ou ocorrido no país, porém se praticado por pessoa no exterior, neste caso não é extraterritorialidade, mas mero critério de escolha do elemento de conexão de cada hipótese tributária. Fato comum entre os vários países, o que exige a assinatura de tratados internacionais, para evitar a bitributação, ou, o uso de leis internas com caráter de compensação de tributos.<sup>160</sup>

### 1.3.2 Interpretação e integração da legislação tributária

A interpretação e integração da legislação tributária estão previstas nos artigos 107 a 112 do CTN. Neste caso entende-se por interpretação, para o Direito, como sendo a atividade que objetiva a busca da identificação do conteúdo, o alcance e o significado de uma norma jurídica com o intuito de sua aplicação, existindo diversos métodos de interpretação, entre os quais vale destacar a literal ou gramatical, interpretação sistemática e interpretação teológica.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 88 - 89.

<sup>159</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 221.

<sup>160</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 221.

<sup>161</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**, p. 176.

Independente do método de interpretação utilizado a norma pode ser extensiva, restritiva ou estrita. Neste ponto a interpretação extensiva, a lei diz menos que queria, formula mal o texto, tornando necessária que seja o aplicador da lei aquele que vai estabelecer os seus limites. Ao seu inverso a interpretação restritiva, a lei diz mais do que deveria, cabendo ao interprete estabelecer os seus limites, para que não ultrapasse a disciplina legal. Na interpretação estrita o conteúdo e o alcance da lei são dados sem que haja amputações ou acréscimos. O CTN, art. 111 exige a interpretação estrita em certas matérias.<sup>162</sup>

Enquanto a interpretação significa compreender o sentido da norma, a integração visa suprir a lacuna do Direito pela inexistência de norma. Diante das lacunas a lei de introdução às normas do direito brasileiro estabelece a analogia, os costumes e os princípios gerais da direito como forma integrativa.<sup>163</sup>

Contudo o art. 108, do CTN se restringe ao uso da analogia, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais de direito público e a equidade seguindo uma sequência hierarquizada tal qual foi apresentada. Além disso, preocupa-se o legislador em restringir os conceitos e formas típicas do direito privado para definição dos respectivos efeitos tributários, art. 109, do CTN. Mas, uma vez utilizado o Direito Tributário não pode alterar a definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, art. 110, do CTN.<sup>164</sup>

A integração da legislação tributária é viável no processo analógico, tem respaldo jurídico, mas só deve ser usado com recurso extremo de hermenêutica, a fim de não inutilizar o princípio da estrita legalidade, evitando a interferência maléfica no patrimônio dos contribuintes, proíbe-se, assim, sua utilização para a cobrança de tributos não previstos em lei (§1º do art. 108 do CTN).<sup>165</sup>

### 1.3.3 Aplicação da legislação tributária

O Código Tributário Nacional vem restringir no seu art. 105, a aplicação da nova norma tributária apenas aos fatos geradores futuros e os pendentes. Logo, é compreensivo que a aplicabilidade da norma tributária não vem atingir os fatos geradores já ocorridos, nada mais é do que o emprego do princípio da

---

<sup>162</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 235.

<sup>163</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 189.

<sup>164</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 189 - 190.

<sup>165</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 249.

irretroatividade da lei tributária, salvo exceção do art. 106, do CTN.

Como se observa os atos normativos em geral devem produzir efeitos para o futuro, confirma-se o princípio da segurança jurídica. Até suas exceções visam não inovar em tributos, enquanto o inciso I, do art. 106, do CTN autoriza a aplicação da lei a fato pretérito decorrente da mera interpretação de exclusão de penalidade, o inciso II, do mesmo dispositivo, aborda o ato não definitivamente julgado em benefício do infrator. Semelhante ao que dispõe o Direito Penal.

Da mesma forma o art. 144, §1º, vem permitir a retroatividade da lei tributária, que embora permita a aplicação de novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, beneficiando a autoridade administrativa na exigência do crédito tributário, a mesma com este benefício não poderá atribuir responsabilidade tributária a terceiro.<sup>166</sup>

#### **1.4 SUJEITOS PASSIVO: obrigações principais e acessória**

Na relação jurídica tributária dois sujeitos se destacam: o Sujeito ativo que é a pessoa jurídica de Direito Público, possuidor da competência para exigir seu cumprimento, e o Sujeito passivo, aquele obrigado a pagar o tributo e possíveis penalidades pecuniárias ou mesmo cumprir com os deveres instrumentais necessários a garantia do crédito tributário, art. 121, do CTN. Devendo, assim, o sujeito passivo ser explicitamente informado da lei sobre o fato gerador.<sup>167</sup>

Desta forma o sujeito passivo, é, usualmente, a pessoa intimamente ligada com o núcleo da hipótese de incidência. Nos impostos será sempre aquele, cuja capacidade contributiva é manifestada pelo fato imponible. Em síntese, é hipótese de incidência que determina o sujeito passível da obrigação tributária.<sup>168</sup>

Efetivamente, o contribuinte é aquele que realiza o fato gerador e o responsável, que embora não seja contribuinte, tem o dever de pagar o tributo por determinação de lei, art. 121, I e II, do CTN.

Diferenciam-se pelo fato do contribuinte ter o débito, dever de prestação, bem como a responsabilidade, assim entendido como sujeição do seu patrimônio ao

---

<sup>166</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p.186.

<sup>167</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 258.

<sup>168</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 87.



credor. Já o responsável tem a responsabilidade, sem que, contudo tenha débito, pois, paga tributo por conta do contribuinte. Enquanto o contribuinte tem sua posição firmada por realizar um fato gerador, o responsável assume essa qualidade por realizar um pressuposto previsto em lei regulador da responsabilidade.<sup>169</sup>

Existe, ainda, a figura do substituto tributário, o terceiro obrigado a apurar o montante devido, bem como cumprir a obrigação tributária no lugar do contribuinte, neste caso observa-se que não se retira automaticamente a responsabilidade do contribuinte, o que dependera deste ter suportado a retenção ou por lei, expressamente, ter a responsabilidade afastada. Atenta-se, antes de tudo, que o recurso é do próprio contribuinte ou dele retido, art. 161, §7º, da CRFB, art. 45, parágrafo único e 128, do CTN.<sup>170</sup>

#### 1.4.1 Obrigação tributária principal

Quanto à obrigação tributária que é um vínculo jurídico unindo duas pessoas, neste caso sujeito ativo e a outra o passivo, contribuinte, que por decorrência destes ter praticado um fato gerador tributário surge-lhe a obrigação de pagar pecúnia denominado tributo. Assim, por leitura do art. 113, verifica-se a existência de uma obrigação principal e outra acessória.<sup>171</sup>

A obrigação principal vai surgir com a ocorrência do fato gerador, que possui como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, sua extinção se dará com o crédito dele decorrente, art. 113, §1º, do CTN.<sup>172</sup> Desta forma, sempre que houver um vínculo do sujeito passivo para com o poder público, em que se objetiva a entregas de valores em dinheiro estará diante de uma obrigação principal, sendo que a ocorrência do fato impositivo do tributo ou penalidade pecuniária deverá decorrer da relação tributária.<sup>173</sup>

#### 1.4.2 Obrigação tributária acessória

Já a obrigação tributária acessória está prevista no §2º do art. 113, do CTN, a qual decorre da própria legislação tributária, tendo como objetivo prestações

---

<sup>169</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 258

<sup>170</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, p. 144.

<sup>171</sup> CASSONE, Vitorio. **Direito tributário: fundamento constitucional da tributação, definição de tributo e suas espécies e classificação dos impostos, doutrina, praticas e jurisprudências**, p.131.

<sup>172</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 256.

<sup>173</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 198.

de caráter positivo (fazer) ou negativo (deixa de fazer ou tolerar), no interesse da fiscalização tributária, consequentemente, da arrecadação.<sup>174</sup>

Frisa-se o poder de ser instituída através da legislação tributária ou outros atos infralegais, que também podem criar obrigações acessórias, é o que se conhece como obrigação *ex lege*.<sup>175</sup>

Ainda sobre as obrigações acessórias o art. 115, do CTN informa que seu fato gerador decorre da situação, que de acordo com a legislação aplicável impõe prática ou abstenção de ato que não seja obrigação principal. Neste sentido, as obrigações acessórias constituem comportamentos comissivos ou omissivos exigíveis dos contribuintes, para assegurar que se cumpra a obrigação principal. Será um fazer ou não fazer voltado para atividade de controle e arrecadação tributária.<sup>176</sup>

---

<sup>174</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, p. 502.

<sup>175</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, p. 502.

<sup>176</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p.190.

## CAPÍTULO II

### 2. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: em busca da efetividade na arrecadação

#### 2.1 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: aspectos relevantes

##### 2.1.1 Objetivos

A fiscalização tributária é, em síntese, um poder-dever do Estado. Desta forma, enquanto existe o dever de pagar tributo, uma obrigação *ex lege*, ao fisco caberá o empenho de controlar o comportamento dos sujeitos passivos, para que estes venham a adimplir com as suas obrigações. É a supremacia do interesse público sobre o particular, pois por ser o crédito tributário parte do patrimônio público, logo indisponível, não resta outra opção ao fisco do que buscar o máximo possível para o cumprimento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo.<sup>177</sup>

No empenho da sua atividade administrativa, a fiscalização deve ser adequadamente documentada, com a lavratura de termos e autos, seguindo as formalidades das normas aplicáveis por cada esfera administrativa, bem como, agir de acordo com as exigências de cada espécie tributária de que trate, para que então se efetive a segurança jurídica. Esclarece-se o afirmado, citando como exemplo, o instituto da denúncia espontânea, intimamente ligado ao início da atividade fiscalizatória, que só poderá ser suscitada, se a fizerem antes do início da fiscalização,<sup>178</sup>, nestes termos assevera o art. 138, CTN.<sup>179</sup>

Assim, não se aceita como espontânea a denúncia realizada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória vinculado com a infração (art. 138, parágrafo único do CTN).

---

<sup>177</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p. 325.

<sup>178</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p. 325.

<sup>179</sup> Art.138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. *In*: BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>

O referido artigo tenta incentivar o infrator a recolher o tributo que, até então, não tinha realizado, sendo suficiente que se autodenuncie e faça o pagamento do tributo em débito acrescido de juros de mora. Conseqüentemente, não sofrerá penalidade, ou seja, não será multado. Entretanto, este benefício somente será concedido se ainda não houver iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória, atinentes a infração.<sup>180</sup>

Nesse sentido o STJ firmou entendimento:

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. [...] A ORIENTAÇÃO DA Primeira Seção desta Corte firmou-se no entendimento de que a denúncia espontânea exclui obrigação do contribuinte de pagar a multa, sendo exigível apenas o pagamento do tributo e dos juros moratórios. [...] Agravo regimental desprovido.<sup>181</sup>

Já decidiu o STJ<sup>182</sup> que no lançamento por homologação, se o sujeito passivo faz a declaração (como a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, a CIA – Guia de Informações e Apuração do ICMS ou outro tipo de declaração) sem o pagamento concernente, não aceita que o sujeito passivo se valha dos benefícios da denúncia espontânea. Por exemplo, se o sujeito declara na GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS o apurado, que deveria pagar, entretanto, não o fez, deve Fisco, verificando a inadimplência, cobrar o ICMS com juros de mora e multa.<sup>183</sup>

Com efeito, conforme o entendimento do STJ, não poderia o sujeito passivo pleitear o benefício da denúncia espontânea, ou seja, não aplicação da multa, apenas por ter declarado imposto a recolher, o que constituiria uma confissão de dívida, autodenúncia. Portanto, de acordo com Colenda Corte, tal declaração

<sup>180</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manuel de direito tributário**, p. 255

<sup>181</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.. **AgRg nos EDcl nosEDcl no REsp 841.455/CE**. Relatora: Min. Denise Arruda . Dje: 26.03.2009

<sup>182</sup> TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEI N.º 9.250/95. PRECEDENTES. SÚMULA 83 DO STJ.[...]1. A denúncia espontânea é inadmissível nos tributos sujeitos a lançamento por homologação "quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. " (AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, 1ª Seção, DJ 05.09.2005)[...] 2. Da mesma forma, a jurisprudência da 1ª Seção pacificou-se no sentido de "não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente." (AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 05.09.2005). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 737506 RS 2006/0009862-4. Relator: Min. Luiz Fux DJe 08/03/2007

<sup>183</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manuel de direito tributário**, p. 255

(sem o devido pagamento) não se iguala a uma denúncia espontânea. Apoiando nessas decisões e com a intenção de unificar sua posição, o Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento por meio da Súmula 360, *in verbis*, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação regulamente declarados, mas pagos a destempo”. Neste sentido o seguinte julgado:

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos recursos repetitivos: REsp 962 e REsp 886.482, reafirmaram o entendimento já assentado pela Corte no sentido de que não existe denúncia espontânea quando o pagamento se refere a tributos já noticiados pelo contribuinte por meio de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais –DCTE, de Guia de Informação e Apuração do ICMS –GLA, ou de outras declarações dessa natureza, prevista em lei e pagos a destempo. Considera-se que, nessas hipóteses, a simples declaração é apta a constituir o crédito tributário, sendo desnecessário, para tanto, o lançamento, de modo que, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138, do CTN<sup>184</sup> ...

Da mesma forma, a regulação da atividade de fiscalizatória implica em estabelecer prerrogativas e limites da ação fiscalizatória estatal em relação ao indivíduo. A atividade de fiscalização inclui-se entre as atividades relativas à Administração tributária e, portanto, deve estar municiada fundamentalmente com mecanismo e instrumentos capazes de aperfeiçoar a arrecadação, sem que com isso, ocorra o sacrifício das garantias individuais, base do ordenamento constitucional e tributário.<sup>185</sup>

A atividade fiscalizatória do Estado é o exercício do poder de polícia praticado pelos entes estatais com o fim de se atingir o bem comum, para isso se utiliza de discricionariedade, autoexecutoriedade e coercibilidade em um constante controle sobre os seus cidadãos.<sup>186</sup>

Dessa forma, o maior objetivo da fiscalização tributária não é o de meramente proporcionar um maior fluxo de recursos para um Estado que não tenha compromisso com a comunidade. Ao delinear um “Estado Social Tributário de Direito”, o constituinte de 1988, gravou princípios direcionadores da atividade fiscal, ajustados com a sua orientação.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.062.139/PR. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Dje. 19.11.2009

<sup>185</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário**: administrativo e judicial. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 202.

<sup>186</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário**: administrativo e judicial, p. 205.

<sup>187</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001,

Na Constituição Federal estão gravados dispositivos que versam sobre fundamentos da atividade fiscalizatória tributária, quais sejam essencialmente: §1º do art. 145 e art. 37, caput, além, são evidentes, os dispositivos inseridos no art. 5º da Lei Magna, especialmente os que garantem o exercício de liberdades fundamentais, à vista de seus incisos: II, X, XI, XII, XIII e XV.<sup>188</sup> Em relação à fiscalização tributária atinente às atividades econômicas, assume, ainda, importância especial o parágrafo único do art. 170, dentre outros.<sup>189</sup>

Assim, a Constituição Federal, no seu art. 37, atrela a Administração Pública, compreendendo aqui, logicamente, os atos dos agentes da fiscalização tributária, aos princípios da legalidade, moralidade e eficácia, dentre outros. Portanto, a fiscalização não está limitada só a lei.<sup>190</sup>

A moralidade deve ser acatada, bem como a eficiência do servidor. Entretanto, às vezes, esta última não é compreendida, por se conceber a ideia no campo da tributação o aumento do número de autuações fiscais e da arrecadação. Quando na verdade o que deve ser perseguindo não é o simples aumento da arrecadação tributária.<sup>191</sup>

Na atividade fiscalizatória existem objetivos que são atingidos de imediato, enquanto outros são alcançados com o decurso do tempo, os que são os mediatos.

Os objetivos imediatos são aqueles alcançados simultaneamente com o atuar da Administração independentemente de outros fatores. A título de exemplo,

p. 231.

<sup>188</sup> Art. 5º [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...] X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; [...] XI - a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; [...] XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer e [...] XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional. *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>189</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário: administrativo e judicial**, p. 209.

<sup>190</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte. *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>191</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário: administrativo e judicial**, p. 206.

quando a administração tributária orienta o contribuinte de forma eficiente, favorece a apuração dos tributos de forma correta; ao fiscalizar ostensivamente em pontos estratégicos apreendendo mercadoria desacompanhada de documentos fiscais hábeis, cobrando o tributo sonegado, o que provoca de imediato o acréscimo da arrecadação tributária.<sup>192</sup>

Já os objetivos mediatos, não se realizam concomitantemente com o agir da Administração, dependem de outras situações, para tanto a administração se reveste do seu caráter investigativo, controlador e sancionador. Aqui todas as ações estão necessitam de um planejamento e da eficácia dos com que se realizam os trabalhos, no qual estar presente o contraditório ainda que não haja duvida por parte dos fiscalizados. Neste aspecto o objetivo maior que é o aumento da arrecadação depende diretamente dos resultados, bem como, das decisões administrativas ou judiciais.<sup>193</sup>

Em outros termos, é possível entender que a atividade fiscalizatória tem duas finalidades básicas: a cognoscitiva que busca corrigir a atuação do contribuinte, aquelas insuficientes ou inadequadas ou mesmo a de substituí-las quando estas não satisfazem a sua finalidade de constituir o credito tributário; já a função repressiva, na qual se ameaça ou impõem sanções de ordem cíveis e administrativas, ou a indicação ao Ministério Público de que ocorreu um crime fiscal.<sup>194</sup>

Assim, o serviço de fiscalização fazendária visa o zelo da observância das normas tributárias e a diligente arrecadação dos tributos, aperfeiçoando, não só a exigência, o cumprimento do dever de pagamento, bem como todas as obrigações instrumentais exigidas aos particulares.<sup>195</sup>

### 2.1.2 Competência

A mesma competência constitucional concedida às pessoas de Direito Público, para criar tributo, necessariamente, dará competência para proceder ao exercício da atividade fiscalizatória, junto aos sujeitos passivos e todos aqueles com

---

<sup>192</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 85 - 86.

<sup>193</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 86.

<sup>194</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de policia fiscal**, p. 225.

<sup>195</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 422.

que esteja vinculado.<sup>196</sup>

Da mesma forma que a Constituição atribui os fins, ou seja, os direitos ao recebimento dos tributos, também deverá propiciar os meios para sua concretude. Neste sentido, a legislação tributária regulará de forma geral, ou específica de acordo com a natureza do tributo, a competência e os poderes da administração para fiscalizar.<sup>197</sup>

Ainda permeia da do ponto de vista constitucional, o disposto no art. 6, do CTN, que norteia a ideia de que o ente responsável pela competência para instituir tributos segundo a Constituição Federal terá a competência legislativa plena, inferior apenas a própria Constituição Federal, ao CTN e as constituições estaduais, que compreende dentre outros poderes, o de regular a competência para fiscalizar. Neste sentido tal competência será daquele que tem o poder de instituir o tributo, ainda que seja distribuída a sua renda.<sup>198</sup>

Apesar de a legislação tributária estabelecer as normas de competência do sujeito ativo da relação jurídico tributária e os poderes de seus agentes em matéria de fiscalização interna e externa, principalmente no que se refere aos tributos mais importantes, tais como IPI, o Imposto de Renda, ICMS, bem como direitos alfandegários, que possuem normas nesse sentido, esta legislação tributária ainda deixa espaço para uma regulamentação interna decorrente da lei.<sup>199</sup>

É a complexidade da matéria, que tem necessidade de adaptação a cada zona geográfica, setor econômico, bem como as peculiaridades dos tributos, dentre outros pormenores, que a concisão e generalidade da norma não permitem abarcar. Por isso, utiliza-se de lei e regulamentos internos e os atos administrativos, nos termos do art. 96 a 100 do CTN, sempre como o dever de respeitar a segurança jurídica.<sup>200</sup>

Logo, o CTN não terá condão de esgotar a matéria, apenas estabelecer direito e deveres das autoridades fiscais, e as diretrizes da atividade fiscalizatória. Assim, os poderes e competência das autoridades fiscais, segundo o art. 194 do CTN, serão determinados pela própria legislação dos tributos respectivos. Tal poder

---

<sup>196</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 444.

<sup>197</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 444.

<sup>198</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 226 - 227.

<sup>199</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**, p.989.

<sup>200</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**, p.989.



deriva da autonomia de cada ente político e das competências tributárias impositivas concedidas pela Constituição Federal.<sup>201</sup>

Em face do narrado, a competência para exercer a fiscalização tributária, é da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que deverão elaborar sua própria legislação, disciplinando as competências das autoridades no desempenho da atividade tributária, neste aspecto, nomeando as mais diversas funções, assim enumeradas: a) fiscalização e cobrança dos créditos tributários; b) julgamento dos litígios instaurados devido ao lançamento; c) restituição e compensação de tributos; d) consultoria; e) planejamento.<sup>202</sup>

Competência que tem o condão de ser indelegável, porém, por força do art. 7º do CTN, os referidos entes políticos, ficam autorizados a fazer mediante convênios a delegação das atribuições de fiscalização tributária. Contudo, a delegação só poderá ser em benefício de pessoas políticas de direito público. Já as de direito privado, resta apenas à delegação do encargo ou função de arrecadação. De qualquer forma, a delegação deverá ser acompanhada de uma previsão legal.<sup>203</sup>

### 2.1.3 Direitos

Para se garantir a efetiva arrecadação fiscal por vez, deve-se prevenir ou combater a sonegação fiscal, para tanto se faz necessário um constante trabalho de fiscalização. Neste empenho, os agentes da administração tributária devem receber vários poderes as serem exercidos com a observância ao princípio da legalidade. Tais poderes são dados pelo mesmo texto que atribui à competência, o art. 194 do CTN.<sup>204</sup>

Os direitos são, na verdade, os poderes que dispõe as autoridades administrativas encarregadas de fiscalizar a aplicação dos preceitos básicos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional. Com efeito, o conjunto de normas jurídicas definidoras da competência e dos poderes das autoridades administrativas, para cuidar do cumprimento das regras do CTN, aplica-se, obrigatoriamente, as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, mesmo aquelas com imunidade

---

<sup>201</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 423.

<sup>202</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 444.

<sup>203</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 227.

<sup>204</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**, p. 507

tributária ou isenção de caráter pessoal (art. 194, parágrafo único).<sup>205</sup>

Assim, o parágrafo único do art. 194, do CTN determina que as pessoas públicas ou privadas, nele relacionadas, devem consentir com o regular exercício das competências que as autoridades fiscais recebem da lei tributária. Neste caso, a título de exemplo o contribuinte do ICMS deve consentir que fiscais da Secretaria da Fazenda adentrem em seu estabelecimento e analisem seus livros fiscais, desde que tenham competência legítima, conforme as normas jurídicas previstas na legislação tributária.<sup>206</sup>

Entretanto, esse poder de fiscalização é limitado, uma vez que todo e qualquer poder público tem limites, os agentes fiscais devem atender as balizas estabelecidas pelo Estado Democrático de Direito, bem como as garantias fundamentais asseguradas na Constituição.<sup>207</sup> Pois, assim, o Supremo Tribunal Federal determinou:

Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito a observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, economicamente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado, encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícitos constitucionais. [...] A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, §1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrem do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes tributários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente tributário quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estrutura constitucionais e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado.<sup>208</sup>

Portanto, devem ser dados amplos poderes de fiscalização quanto ao seu objeto, sem limitar a autoridade fiscal a apenas a investigação de dados contábeis ou arquivos, mas estender esse poder a todo o ponto que devem ser fiscalizado. Entretanto, esse poder está limitado a um conjunto de proteções constitucionais, pois deve à autoridade administrativa, reverenciar tais limites, em observância aos direitos e liberdades

---

<sup>205</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 617 - 618.

<sup>206</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 617 - 618.

<sup>207</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 421

<sup>208</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 93.050-Rj. Relator: Min. Celso de Melo. DJe 31.7.2008

fundamentais.<sup>209</sup>

O art. 195, do CTN expressa, peremptoriamente, o dever de qualquer pessoa jurídica de dar à fiscalização tributária amplo acesso aos seus registros contábeis, obrigação que se estende a suas mercadorias e os seus documentos respectivos. Entender-se de forma divergente tornaria sem efeito a norma, contrariando-se os princípios da hermenêutica. Portanto, não basta apenas exhibir os livros, o dever se estende a toda e qualquer documentação referente a aqueles, os que lhes dão sustentação. Ressalta-se que estes deveres existem independentes da comprovação de suspeita de fraude.<sup>210</sup>

E mais, o exame da fiscalização tributária não pode ser excluído ou limitado, é o que verifica na amplitude do art. 195, em atingir não só os livros tributários, mas toda a documentação referente e o dever de exhibi-los, não se aplicando qualquer dispositivo limitador ou de extinção do referido direito, desta forma, não exerce poder contra a fiscalização as regras excludentes ou limitadoras do direito de examinar mercadorias, livros ou documentos comerciais. É a supremacia da lei fiscal frente às normas que passam afetar a fiscalização.<sup>211</sup>

A legislação comercial protege os livros e registros dos comerciantes. Entretanto, o art. 195 do CTN, não prescreve um comando autoritário, mas uma imposição inevitável ao exercício do dever conferido por lei aos agentes da Administração Tributária. Poder que resulta do princípio da supremacia do interesse público ao particular. No qual o seu limite é apenas os elencados na Constituição, inerentes aos direitos e garantias individuais, neste caso, respeitando também o interesse administrativo dentro do limite de sua competência. Nesse sentido é a Súmula 439 do STF, que sujeita qualquer livro comercial a fiscalização tributária e previdenciária, respeitado os limites do objeto da investigação.<sup>212</sup>

Por outro lado, a Superior Corte não reconheceu como legítima as buscas e apreensão de documentos, autorizadas judicialmente em processo criminal, sem a constituição definitiva do lançamento antes da instrução da ação penal. Deste modo, não admissível a proposição de ação penal antes do final da discussão administrativa, ou judicial, do crédito tributário. Pois, não há que se falar em crime

---

<sup>209</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 422.

<sup>210</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência**, p. 1249.

<sup>211</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 424.

<sup>212</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 618.

fiscal de sonegação antes de se saber se é devido o crédito fiscal.<sup>213</sup> *In verbis*:

Crime contra a ordem tributária ( Lei 8.137/90). Lançamento definitivo do crédito ( condição objetiva de punibilidade). Busca e apreensão (prova ilícita).[...] 1. Nos crimes contra a ordem tributária, a propositura da ação penal, bem como o procedimento prévio investigatório, pressupõe haja decisão final sobre o crédito tributário, o qual se torna exigível somente após o lançamento definitivo. [...] 2. Notícia não há, no caso, de decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário. [...] 3. É necessário, antes, que o procedimento seja unicamente administrativo-fiscal, evitando-se, com isso, que expedientes próprios da investigação criminal sejam indevidamente usados para a definição de crédito tributário. [...] 4. No caso, se não se podia, e, de fato, ainda não se pode, instaurar ação penal, então não foram lícitas a busca e a apreensão. [...] 5. Recurso ordinário provido a fim de se determinar sejam devolvidas as coisas de natureza tributaria apreendidas em virtude da busca e apreensão.<sup>214</sup>

Nesse diapasão, decidiu o Supremo Tribunal Federal que não cabível a apreensão de mercadorias “legais” com meio coercitivo de recolhimento de tributos, pois declaradas formalmente, deve a Fazenda Pública, se houver a inadimplência ou pagamento realizado a menor, fazer o lançamento e usar a execução fiscal. Determinar esta condição retirar-se-á do contribuinte a possibilidade de impugnar, administrativamente ou judicialmente, a decisão administrativa, contrariando os consagrados direitos ao devido processo legal e da ampla defesa.<sup>215</sup>

É o que se extrai da Súmula 323 do STF a qual assevera: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo”

Dessa forma, como o fim de corroborar para com a administração pública, ou mesmo por uma questão de imposição em decorrência do interesse público, as pessoas sujeitas à fiscalização deverão guardar os documentos de caráter obrigatório à prescrição final dos créditos inerentes às informações existentes em tais documentos, que estão submetidos ao poder-dever de exame de documentos conferido aos agentes fiscais por lei.<sup>216</sup>

Usualmente, costuma-se afirmar que a obrigação de guarda de documentos deve ser de 5 (cinco) anos. Certamente prazo informado pelas normas

<sup>213</sup> MADEIRA, Anderson Soares. Manual de direito tributário, p.413.

<sup>214</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 16.414/SP. Relator: Min. Hamilton Carvalho. Dje.: 04/6/2007

<sup>215</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário**, p.413

<sup>216</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 424.

de prescrição e decadência, no qual uma vez constituído o crédito tributário em definitivo, começa-se a correr o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 174<sup>217</sup> do CTN. Entretanto, a guarda dos documentos obrigatórios para os termos da prescrição e decadência do crédito tributário, não deve ser contado da ocorrência do fato gerador. Tal afirmativa deve-se ao fato de que a partir do fato imponible, a administração tributária dispõe de todo o tempo da decadência para lançamento e, somente quando esta tornar-se definitiva, terá início à contagem do quinquênio prescricional.<sup>218</sup>

Assim, a obrigação de guarda e da manutenção dos livros, documentos e componentes que interessem direta ou indiretamente à caracterização dos pagamentos tributários, persistem durante o período do surgimento até o momento em que as respectivas obrigações forem alcançadas pelo instituto da prescrição. Com o surgimento de qualquer das causas interruptivas da prescrição, tornar sem efeito o prazo decorrido, começando-se nova contagem de cinco anos.<sup>219</sup>

Para maiores esclarecimentos, é imperioso relacionar a diferença entre a decadência e a prescrição, no qual a caducidade ou prescrição é a supressão direito por não ter sido exercido no prazo estabelecido na lei; já a prescrição é a supressão da ação que por não ter sido proposta no prazo previsto em lei, porém o direito ainda existe, ocorre que um direito sem ação não pode ser exercido, e assim é inútil.<sup>220</sup>

As normas relativas à decadência e à prescrição só podem ser vinculadas por meio de lei complementar, consoante preceitua o art. 146, III, b, CRFB. Com efeito, não podem ser tratadas por leis ordinárias de pessoas políticas.<sup>221</sup>

A decadência ou caducidade no âmbito tributário refere-se à extinção do direito da Fazenda Pública, demonstrado no poder-dever de efetuar o lançamento, devido a sua inércia durante o prazo de cinco anos. A decadência está disciplinada

---

<sup>217</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

<sup>218</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 425.

<sup>219</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 620.

<sup>220</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. IBTE – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 124.

<sup>221</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p.284.

no art. 173 do CTN<sup>222</sup>. Deste artigo retiram-se duas hipóteses para o termo inicial da contagem do prazo decadencial: a primeira do inciso I, em que o prazo decadencial inicia após o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento poderia ter sido realizado, já o inciso II, fala da data da decisão que houver anulado vício formal do lançamento anterior<sup>223</sup>

A primeira regra ainda se desdobra em outras três situações, no qual sendo o tributo sujeito a lançamento de ofício, o prazo é contado do fato gerador; sendo um tributo de regime de lançamento por declaração, o prazo será iniciado do exercício seguinte ao do decurso do prazo para apresentação da declaração; e por último, o tributo de regime de lançamento por homologação, em que não há o pagamento, o prazo inicia-se no exercício seguinte ao do vencimento<sup>224</sup>.

Diversamente, se não for realizado o lançamento por homologação ou se é de maneira imprópria, compete ao Fisco efetuar o lançamento de ofício substitutivo e prazo decadencial, aplica-se o disposto no §4º, do art. 150<sup>225</sup>, parte final. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial para o fisco realizar o lançamento de ofício, tratando-se de lançamento por homologação, é realizado de forma distinta, não se vincula ao exercício financeiro.<sup>226</sup>

Por sua vez, a prescrição para o Direito Tributário significa a perda do direito do Fisco, poder-dever, de ajuizar a ação de execução do crédito tributário, ou seja, a execução fiscal, disciplinada na Lei 6.830, de 1960. Segundo disciplina do

---

<sup>222</sup> 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 definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.[...] Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

<sup>223</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p.284-285.

<sup>224</sup> Pausen, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**, p. 194-195

<sup>225</sup> art. 150, [...]§4º “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

<sup>226</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p. 286.

art. 174 do CTN<sup>227</sup>, serão contados da data da constituição do crédito em definitivo ou aquela em que o lançamento seja eficaz, entendido como aquele regularmente comunicado pela notificação ao devedor.<sup>228</sup>

Ainda quanto aos direitos do fisco, observa-se que para o exame dos papéis, mercadorias, livros, arquivos, documentos etc., a autoridade administrativa também detém o poder de solicitar, através de intimação, a prestação de esclarecimentos referentes a fatos pertinentes à fiscalização. Intimação que pode ser realizadas pessoalmente, por meio de um agente fiscal, na repartição ou fora dela, por via postal ou editalícia, sem que tenha, assim, forma única. No mesmo sentido, a evolução tecnológica trouxe a intimação eletrônica, porém a intimação via postal tem sido mais utilizada.<sup>229</sup>

Neste contexto, dispõe o art. 197 do CTN que através de intimação, deve o solicitado prestar à autoridade administrativa todas as informações que detenham referentes aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Visando maiores esclarecimentos pertinentes às demandas fiscais, a referida sujeição, dever de informar, não atinge somente aos sujeitos passivos da obrigação principal, como também os responsáveis.

Assim, no art. 197 do CTN<sup>230</sup> são indicados no rol das pessoas que devem prestar tais informações.

[...] I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; [...] II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; [...] III - as empresas de administração de bens; [...]IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; [...] V - os inventariantes; [...] VI - os síndicos, comissários e liquidatários; [...] VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Por outro lado, não há de se esquecer de que apesar da existência do

<sup>227</sup> Art. 174.[...] “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. [...] 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; [...] V - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor” .BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

<sup>228</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p. 286.

<sup>229</sup> BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**, p. 425.

<sup>230</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

interesse da Fazenda Pública, existe também a garantia do sigilo profissional, como garantia de uma ordem pública. Neste aspecto, as mesmas pessoas elencadas no art. 197, com o dever de informar ao Fisco, são também protegidas pelo sigilo profissional. Neste caso, quando legalmente protegidos pelo sigilo profissional, tais profissionais, legalmente obrigados a manter o sigilo, são excluídos do dever de prestar informação ao Fisco, como exemplo, os advogados.

Da mesma forma pode ainda a autoridade fiscal se valer da força policial, solicitando-a sempre que forem vítimas de embaraços ou desacato no exercício de suas funções, ou mesmo quando necessário à concretude de alguma medida prevista na legislação tributária, conforme estabelece o art. 200 do CTN. Medida cabível ainda que o fato não se configure em lei como crime ou contravenção.<sup>231</sup>

#### 2.1.4 Sigilo

Objeto de proteção em diversas atividades, o sigilo de informações tem dispositivos próprios que o resguarda. O Código Penal pune a violação do segredo profissional (art. 154) e do sigilo funcional (art. 325), enquanto o Código de Processo Penal dispensa os depoimentos sobre fatos protegidos pelo sigilo profissional (art.207). Direito resguardado pelo Código Civil, art. 229, e pelo Código de Processo Civil, art. 347, II e IV e art. 406, II.<sup>232</sup>

Da mesma forma a Lei de Informática 7.323/84 trata do sigilo de dados armazenados, processados e vinculados, de interesse da privacidade das pessoas (art. 2º, VII) e a Lei de Imprensa 5.250/67, não deixar de salvaguardar a vida privada, intimidade, o sigilo, impondo a responsabilidade civil nos casos de calúnia e difamação e o fato atribuído, apesar de verdadeiro, atinente à vida privada do ofendido, salvo quando tal divulgação for fundamentada por motivo de interesse público. De qualquer feita em maior ou menor gradação, preocupa-se o legislador pátrio em manter o sigilo.<sup>233</sup>

Direito crucial para algumas profissões, que depende diretamente do trato com as informações pessoais dos indivíduos, como exemplo, o advogado protegido pela Lei 8.906/94, arts. 7º, XIX, 34, VII, e 36, I, está isento de depor em situações em

<sup>231</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**, p. 508.

<sup>232</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 450 - 451.

<sup>233</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 450 - 451.



que o investigado é seu cliente ou depor sobre fatos, cujo conhecimento obteve em decorrência da profissão. Da mesma forma, o jornalista ou radialista, pela Lei 5.250/67, art. 71, tem o direito de resguardar as suas fontes, ocultando-os sem ser punido por isso, e o militar, enquanto questão de ética, manter conduta sigilosa, art. 28, X, da Lei 6.880/80.

Posturas essas do legislador que se coadunam com o posicionamento da própria Constituição Federal de 1988<sup>234</sup> que determina em seu texto:

Art. 5º [...] X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; [...] XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.

Ambos os incisos X e XII, separadamente, têm ideias diferentes, pois não dar para confundir intimidade com vida privada enquanto sinônimos, porém uma vez interpretados conjuntamente, amplia o rol de garantias descritas em seus próprios textos.<sup>235</sup>

Logo, a violação do sigilo terá como consequência essencialmente a exposição de informações e de dados que anteriormente eram mantidos na esfera íntima do cidadão. Enquanto o desrespeito ao sigilo de dados previsto pelo inciso XII se configurará como o acesso a informações a respeito de um cidadão, por exemplo, sem o seu consentimento, ou em caso de exceção, sem autorização judicial.<sup>236</sup>

Dessa forma, nota-se ainda com a leitura dos referidos incisos que a Constituição Federal prevê dentre outros valores, a “intimidade” e a “privacidade” ambas vinculadas ao sigilo de dados, que do ponto de vista profissional encontra-se como a ideia de confiança e discrição.<sup>237</sup>

Assim, o segredo profissional busca preservar aspectos de ordem pessoal, impedido o acesso de terceiros a este, resguardando a própria dignidade

<sup>234</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>235</sup> GUIMARÃES, Adriana Esteves; PASSOS, Daniel Teixeira de Figueiredo. Direito de fiscalizar do Estado e a violação do sigilo de dados do contribuinte. *In*: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 169.

<sup>236</sup> GUIMARÃES, Adriana Esteves; PASSOS, Daniel Teixeira de Figueiredo. Direito de fiscalizar do Estado e a violação do sigilo de dados do contribuinte. *In*: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**, p. 169.

<sup>237</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 450 - 451

humana, então princípio fundamental do Estado Democrático de Direito.<sup>238</sup>

Nesse contexto, o art. 197 do CTN assevera que profissões como o de psicólogo, médico, advogado, sacerdote e outras pessoas que, em razão cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, são detentores de confidências, ainda que relevante para o interesse do Fisco, não têm o dever de prestar as informações.<sup>239</sup>

Do mesmo modo, o Código Tributário, proíbe que haja a divulgação pela Fazenda Pública bem como por seus funcionários, de informações que obtiveram em razão do ofício, a cerca do sujeito passivo da obrigação tributária ou de terceiros, bem como a natureza e o estado de seus negócios. O descumprimento dessa proibição é considerado ilícito administrativo, sem que se afaste o caráter delituoso do ato conforme legislação criminal (art. 198, caput do CTN).<sup>240</sup>

Será, contudo possível o intercâmbio de informações entre a Fazenda Pública dos entes políticos, desde que haja entre elas lei ou convênio neste sentido, determinando a reciprocidade na fiscalização dos tributos de suas competências (CTN, art. 198, §2º, e 199). Fica, contudo, vedado a Fazenda Pública utilizar de tais dados e informações que a ela fora repassado para fins de autuação do contribuinte como se prova emprestada fosse.<sup>241</sup>

Nesta senda, destaca-se a troca de informações com Estados Estrangeiros, prevista no art. 199, parágrafo único, com redação da LC 104/01, instrumento para a nova realidade da globalização econômica, cada vez mais aberta o direito cosmopolita além do crescimento dos excessos das instituições financeiras, fonte da grande crise econômica de 2008.<sup>242</sup>

Dessa forma, o dispositivo reflete a legislação brasileira e sua preocupação em se precaver com os paraísos fiscais, fonte de evasão por meio da tributação beneficiada e da sonegação de rendimentos tributários.<sup>243</sup>

O sigilo bancário, assim como o sigilo fiscal está á no âmbito da proteção à intimidade e a vida privada que se maximiza na ideia de inviolabilidade de dados. É um direito individual do cliente e um dever profissional da instituição bancária,

<sup>238</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 450 - 451

<sup>239</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 622.

<sup>240</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 622

<sup>241</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 622-623.

<sup>242</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 323.

<sup>243</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, p. 323.

representa uma garantia do interesse público, pois a confiança é a sustentação desse sistema. O sigilo bancário é tão importante para o interesse do cliente quanto para o próprio êxito da atividade bancária.<sup>244</sup>

A Constituição de 1988, não fez por menos, e restringiu também obrigação de informar dos Bancos, das casas bancárias e outra instituição financeira. Contudo, o sigilo bancário não deve ser tido como instrumento para acobertar crime, ser um porto seguro de sonegadores. O direito de sigilo deve coabitar pacificamente com o dever de informar<sup>245</sup>

Nesse ponto não se discute a importância do conhecer o trânsito de valores patrimoniais dos cidadãos e das entidades, principalmente no que tange a avaliação da legitimidade de suas atividades e negócios caráter financeiro. Não se destaca apenas o cumprimento das obrigações tributárias, mas também o que envolve os crimes contra a ordem tributária, tráfico de entorpecente, dentre outros.<sup>246</sup>

Desta forma, compete à Administração proceder à fiscalização dos atos, negócios, estados e operações realizadas pelos particulares, com o propósito de apurar o quanto devido, sempre que necessário, cobrar os tributos, porquanto, é o Estado agente normativo e regular da atividade econômica, seguindo a lei, exercerão as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, pontos cruciais para o setor público e indicativo para o setor privado, conforme é visto no art. 174 da CRFB. Para que dessa forma possa agir, Administração fiscal deve estar dotada dos mecanismos necessários, para auferir os elementos patrimoniais, assim como, as atividades dos contribuintes no que se infere ao princípio da capacidade contributiva.<sup>247</sup>

Nesse contexto, embora haja a ampla proteção constitucional, o sigilo bancário não é absoluto, tendo em vista que há possibilidade desse ser quebrado em prol do interesse público, para tanto deverá obedecer às certas formalidades e requisitos constitucionais e legais. Assim, o sigilo bancário poderá ser quebrado, mediante decisão de Comissão Parlamentar de Inquérito (art.58, §3º, CRFB) ou pelo

---

<sup>244</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p. 329.

<sup>245</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**, p. 993.

<sup>246</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 452

<sup>247</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 451.

Poder Judiciário (art. 38 da Lei 4.595/64).<sup>248</sup>

Contudo nesse último caso, a Lei Complementar n. 105/2001, procurou revogar tal dispositivo, e impõem que desnecessidade de autorização judicial para a quebra do sigilo bancário. Agora poderia ser realizada diretamente pela autoridade fiscal, é o que se abstrai da lei:<sup>249</sup>

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. [...] § 3º Não constitui violação do dever de sigilo [...] VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar[...] Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. [...] Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Com a referida disposição, há a possibilidade de haver o acesso aos dados bancários até, então, protegidos pelo sigilo bancário. Porém, tal possibilidade só é viável, se a autoridade fiscal, previamente, instaurar processo administrativo ou haja um procedimento fiscal em curso, desde que exista uma justificativa à indispensabilidade do exame dos dados. Entretanto, o dispositivo é polêmico no âmbito constitucional, diverge da doutrina e jurisprudência.<sup>250</sup>

Neste ponto, o STF mantém a posição de que o acesso a movimentações financeiras ainda dependem de ordem judicial, ficando dentro da reserva de jurisdição<sup>251</sup>. Conforme se observa pelo julgado deste Colendo Tribunal:

[...] SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do art. 5º da Constituição Federal, a regra é privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a execução – a quebra de sigilo - submetidas ao crivo de órgão equivalente – o Judiciário – e mesmo assim, para efeito de intervenção criminal ou instrução processual penal.[...] SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS - RECEITA FEDERAL, Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativo ao contribuinte.<sup>252</sup>

Conforme se verifica, o STF ratifica a dependência da quebra do sigilo a

<sup>248</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p.329.

<sup>249</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p.329.

<sup>250</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário nacional, p.330.

<sup>251</sup> PAUSE, Leandro. **Curso de Direito tributário completo**, p.211

<sup>252</sup> BRASIL, STF, Plenário. **RE 389.898-PR.**, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje. 10.5.11

ao crivo do judiciário, impondo a sua prévia autorização.

Nessa mesma linha de entendimento o Superior Tribunal de Justiça já vinha dosando a regra do art.107 do CTN que no seu inciso II possibilitaria a solicitação de informações pelos agentes fiscais às instituições financeiras.<sup>253</sup>

### 2.1.5 Deveres dos contribuintes para com o fisco

Não obstante, o mesmo sujeito de direito, o contribuinte, é também subordinado a obrigações. Assim, há de se destacar o dever de pagar impostos, um dever referente à cidadania, lealdade, solidariedade, pois a evasão ou sonegação nada mais é do que um desserviço à sociedade, uma verdadeira injustiça para com aqueles que cumprem os seus deveres ou ainda os menos favorecidos que dependem diretamente da atuação do Estado.<sup>254</sup>

Seria um “dever fundamental de pagar impostos”, um instituto jurídico pautado no mais alto nível, o constitucional, não devendo o imposto ser visto como há muito foi uma simples relação de poder pela qual o Estado monárquico, que exige dos seus administrados e estes se sujeitam por uma questão de submissão. Não é um mero poder, ou um simples sacrifício, mas uma contribuição necessária a uma vida em comum e próspera de membros de uma sociedade organizada em Estado.<sup>255</sup>

Ainda há de se destacar o dever de prestar informações à autoridade fiscal, dever que decorrente do interesse da fiscalização e da arrecadação de identificar os tributos devidos pelo sujeito passivo de obrigação tributária ou por terceiro. Obrigação que CTN, no seu art. 197, trata da segunda situação. Ele próprio é a fonte de criação da obrigação para as várias pessoas sujeitas à relação tributária. Apesar disso, deverá haver certa pertinência entre a informação solicitada

<sup>253</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PEDIDO DE INFORMAÇÕES. RECKITA FEDERAL.MULTA. 1 – O art. 197 do CTN indica a possibilidade de quebra de sigilo bancário, mas tal possibilidade não mais pode vigorar, em face do princípio da privacidade, constante dos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal de 1988. II – A determinação de quebra de sigilo bancário deve ser feita por meio de decisão judicial fundamentada, à consideração de que a inviolabilidade de dados consagrados como direito à privacidade é constitucionalmente garantido, nos termos do supracitado dispositivo constitucional. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 705.340-PR**. 1ª Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. Dje. 6/3/2006

<sup>254</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p.196-197

<sup>255</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contribuindo para a compreensão de um estado fiscal contemporânea. 2. ed. São Paulo, Almedina, 1998, p. 186.

e a pessoa obrigada que deva prestá-la no que se relacionada com seus negócios e atividades. Desta forma ninguém está obrigado a prestar informação sobre negócio de outrem, ainda que possua laços de amizade ou parentesco ou negócios alheios as suas informações exigidas.<sup>256</sup>

É o próprio texto da lei, que de forma genérica enumera os possíveis informantes, meramente exemplificativos, o artigo indica: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários do ofício; II- os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III- as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V – os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministérios, atividade ou profissão.

Dos incisos descritos, a obrigação das pessoas apontadas nos itens I a VI deriva do próprio Código, embora só se concretize com a intimação, para prestar informações relevantes, porém, no que se refere o inciso VII, primeiro é necessário determinação legal quanto à pessoa obrigada, neste caso em razão das suas atividades<sup>257</sup>.

Quando se fala no caráter meramente exemplificativo do artigo, tem-se em mente o já decidido pelo O STJ segundo o qual:

[...] Ementa [...] Recurso Especial – alínea “a” – Tributário – Mandado de Segurança- Administradora de Shopping Center – Exibição de documentos Elaborados com Base nos Relatórios de Vendas das Lojas Administradoras – Obrigatoriedade – art. 195, *caput* e 19, inciso III do CTN. [...] O dever de prestar informações à autoridade fiscal não se restringe ao sujeito passivo das obrigações tributárias, ou seja, o contribuinte ou responsável tributário, alcançando também a terceiros, na forma prevista em lei.<sup>258</sup>

Faria assim o dever de prestar informação parte do “dever de colaboração”, verdadeiro compromisso de cidadania, reflexo direto do princípio da boa fé e da lealdade que deve haver na relação fisco e contribuinte. Desta feita, cabe ao contribuinte, além da obediência a lei tributária, colaborar com o fisco no fornecimento de informações essenciais ao controle fiscal, a denúncia de irregularidades e até mesmo dispor de locais compatíveis com o bom exercício da

<sup>256</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 511.

<sup>257</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 511.

<sup>258</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp 201. 459-DF**, 2º Turma. Rel. Min. Franciulli Netto, Dju: 3/7/2007.

atividade fiscal pelos funcionários do fisco.<sup>259</sup>

Estaria incluso neste “dever de colaboração” a obrigação imposta pelo art. 195 do CTN, a saber, o dever de entregar aos agentes do fisco os livros e demais documentos de sua escrituração, para que a autoridade fazendária possa identificar a se o contribuinte se encontra e situação de regularidade<sup>260</sup>.

Além disso, há o dever de dizer a verdade, pois o primado da verdade deve dirigir o comportamento do homem em todas as suas relações em sociedades, bem como para com o Estado. Dessa forma, também se insere a relação de deveres do contribuinte para com o Estado, a obrigação de dizer a verdade.<sup>261</sup>

Nesse sentido, cita-se a necessidade se declarar corretamente os seus valores apurados como fatos imponíveis a obrigação tributária. Assim, não cabe ao contribuinte “ocultar rendimentos, operações, lucros”, a verdade seria a transparência entre aquilo que o contribuinte declare e o que o Fisco apura.<sup>262</sup>

## 2.2 CARACTERÍSTICAS DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A fiscalização tributária, para a concretude de seus objetivos, realiza inúmeras atividades, diferentes entre si, conexas ou não, sendo possível cominar a cada atividade uma característica ou caráter que reflète sua finalidade e o *modus operandi*. Resultando, assim, na atividade de orientação, controle, investigação, inquisição, as quais se analisam a seguir<sup>263</sup>.

### 2.2.1 Caráter Orientador

Aspecto relevante da administração tributária é a sua atividade de orientação ao contribuinte. Pois a administração tributária não pode ser vista apenas como uma extensão da administração pública, no seu papel de angariar recursos, promovendo as necessidades coletivas por meio da cobrança, controle e arrecadação de tributos dos contribuintes.<sup>264</sup>

<sup>259</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 198

<sup>260</sup> OLIVEIRA, Vicente kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**. Belo Horizonte, Fórum, 2012, p. 190.

<sup>261</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 200.

<sup>262</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 200.

<sup>263</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 86

<sup>264</sup> OLIVEIRA, Vicente kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**, p. 125.

Na prática a administração fiscal deve informar ao contribuinte como proceder para que este cumpra com as suas obrigações tributárias. Neste sentido, cabe ao ente público dispor, por exemplo, de seu prédio fiscal, enquanto local, para que os contribuintes possam tirar dúvidas. Serviço que deve ser prestado durante todo o ano, para que em fim os contribuintes possam atingir a sua cidadania fiscal, fato que se dá com o dever de pagar tributos. Antes de punir cabe à administração orientar.<sup>265</sup>

### 2.2.2 Caráter de Controle

O procedimento fiscalizatório é igualmente procedimento de controle das atividades econômicas dos contribuintes com reflexo tributário. Esse controle pode se realizar de forma indireta, exigindo informações periódicas de guias, dos fornecimentos de arquivos magnéticos ou diretamente com realização de plantões em postos fiscais ou no próprio estabelecimento dos contribuintes. É a administração monitoramento a vida empresarial com fim fiscal.<sup>266</sup>

Esse controle é necessário à administração fiscal, principalmente, para manter o contribuinte em seu âmbito de vigilância. É mediante esse controle que a Administração Pública pode promover o cancelamento das inscrições de contribuintes inadimplentes, daqueles que deixam de prestar declarações obrigatórias ou desaparecem sem informar a simples mudança de endereço a repartição fiscal.<sup>267</sup>

### 2.2.3 Caráter Investigatório

Tão importante como manter o controle, é o dever de o fisco investigar os fatos jurídicos ligados à incidência dos tributos, o seu cálculo e recolhimento. Da mesma forma, cabe a investigar o cumprimento das obrigações acessórias realizadas por aqueles que adentram, nos termos das leis, ao universo da capacidade tributária direta ou por responsabilidade, transferência, solidariedade, sucessão ou substituição.<sup>268</sup>

---

<sup>265</sup> OLIVEIRA, Vicente kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**, p. 126.

<sup>266</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 87.

<sup>267</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 87.

<sup>268</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 87.



A investigação é uma fase antecedente da ação fiscal que está alicerçada no §1º, do art. 145 da CF/88 da Constituição Federal, é anterior ao lançamento, em que é facultada a Administração tributária a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas dos contribuintes, assegurando os direitos individuais e conforme a lei, pois estes limites devem ser observados por mais que seja breve ou constante a urgência da necessidade arrecadatória do Fisco.<sup>269</sup>

Com efeito, o próprio texto constitucional ressalta a necessidade de compatibilizarem-se os poderes investigatórios do Fisco com os limites da lei, pois, antes de tudo, devem ser respeitados os direitos individuais dos administrados. Desta forma, embora um poder, ainda que com alguma margem de discricionariedade, pelos termos do parágrafo único do suscitado artigo, preocupa-se o legislador em respeitar os direitos dos contribuintes.<sup>270</sup>

#### 2.2.4 Caráter Inquisitório

A fiscalização tributária não está sujeita a se submeter passivamente às alegações, informações e provas apresentadas pelo sujeito passivo, o que significa a apuração do fato tributário *ex officio*. Possibilita mais liberdade na direção e disciplina no ato de lançamento bem como do próprio processo tributário e tem como finalidade a inquirição oficiosa dos fatos fiscalmente relevantes.<sup>271</sup>

A inquisitorialidade no âmbito da fiscalização tributária vem facilitar a função estatal, contudo não tem o condão de excluir garantias e princípios éticos e técnicos necessários ao procedimento tributário ou a proteção do contribuinte. Neste ponto apesar do ato de fiscalizar não provocar dedução de uma pretensão real em face de um contribuinte (pretensão tributária ou sancionatória), existem condições procedimentais que representam limites ao Estado-fiscalizador.<sup>272</sup>

Nesse sentido, a inquisitorialidade conferida à autoridade fiscal deve-se comportar como uma investigação cautelosa, dotada de prudência, profundidade e objetividade, pois aquele que investiga, antes deve pensar com certa consciência

---

<sup>269</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, p. 220.

<sup>270</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 232.

<sup>271</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p.112.

<sup>272</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, p. 203.

naquilo que estar a apurar, procurando certezas sobre o que investiga.<sup>273</sup>

De qualquer forma, o procedimento fiscal inquisitório é instrumento relacionado com os interesses da fazenda, porém, uma vez que interfira na esfera jurídica protegida do contribuinte, poderá esse buscar a esfera jurisdicional, para evitar qualquer lesão ao seu direito ou mesmo repará-lo.<sup>274</sup>

### 2.2.5 Caráter Sancionatório

Em regra não é um objetivo basilar da fiscalização, porém, diante de irregularidades fiscais assume tal aspecto. Tal situação ocorre, porque uma vez começado, formalmente, o procedimento de fiscalização, e verificado uma irregularidade, procederá ao ato jurídico administrativo do lançamento, que será sempre combinado com aplicação de uma multa. O início do procedimento fiscal, resultará no impedimento do fiscalizado denunciar, espontaneamente, omissão, bem como possa recolher, sem multa, créditos tributários pendentes, é o que se extrai do art. 7º,<sup>275</sup> do Decreto 70.235, 6 de março de 1972, que versa sobre processo administrativo fiscal e dá providência.<sup>276</sup>

Não obstante, de acordo com o princípio da impessoalidade, não é permitido ao agente administrativo incumbido de serviço de fiscalização emita juízo de valor, relativo aos aspectos de dolo ou culpa, quanto ao descumprimento das normas tributárias, no entanto, tem o dever de ofício de aplicar a penalidade tributária, independente de o descumprimento tenha sido ou não intencional. Por conseguinte, as penalidades tributárias visam mostrar ao contribuinte os riscos das práticas ilícitas, simulações ou fraudes.<sup>277</sup>

---

<sup>273</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle, p. 112-113.

<sup>274</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, p. 203.

<sup>275</sup> Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, art. 7º O procedimento fiscal tem início com. I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**: Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>.

<sup>276</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 90 - 91

<sup>277</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 91.

### 2.2.6 Caráter Discricionário

Na atividade administrativa existe certa discricionariedade na fiscalização, que se manifesta, principalmente, ao serem traçadas políticas e táticas da ação fiscal, ou seja, em relação ao momento, forma e âmbito de alcance da averiguação.<sup>278</sup>

Contudo a discricionariedade é sensivelmente limitada no alcance dos resultados e na avaliação de circunstâncias que determinam o lançamento, não cabe à autoridade fiscal opinar pelo lançamento ou não, cabe o dever-poder vinculado à lei de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, não é permitido à autoridade, discutir ou escolher lançar ou não lançar, usando para isso quaisquer meios necessários para o cumprimento de suas atividades, que resulta no incremento do interesse público sobre o particular.<sup>279</sup>

No mesmo sentido, jamais poderá subsistir qualquer decisão judicial, despacho, liminar ou antecipação de tutela, com o propósito de impedir a autoridade fiscal executar o lançamento, com o objetivo de prevenir a decadência e proteger o crédito tributário, tendo em vista ser indisponível o direito de crédito da Fazenda Pública e o negócio público, dado a importância que este detém, pois o ato de lançamento é vinculado e obrigatório.<sup>280</sup>

## 2.3 PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

O procedimento fiscal é nada mais do que um conjunto de atividades integradas ou não, de complexidade variante e circunstância limites em termos de ação fiscalizatória que podem ser classificadas pelos seguintes grupos<sup>281</sup>:

<sup>278</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 91

<sup>279</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle, p. 151.

<sup>280</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle, p. 150.

<sup>281</sup> Para Onofre Alves Batista Júnior, as classificações se apresentam, em síntese, da seguinte forma: 1 – Fiscalização Cadastral – é aquela realizada pelo Fisco dentro das repartições fiscais, valendo-se das declarações e informações apresentadas pelos contribuintes; 2 – Fiscalização Horizontal – é a utilizada pelo Fisco para examinar certas formas de sonegação fiscal, no momento em que aconteceram; 3 – Auditagens Fiscais - são aquelas que se examinam os livros e documentos dos contribuintes, em que pode ocorrer infrações e débitos não prescritos; 4 – Regimes Especiais de Fiscalização – em certas situações o comportamento do contribuinte pode justificar a intensificação das medidas fiscalizatórias, bem como a exasperação de certos deveres de polícia. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 246

### 2.3.1 Atividade Fiscalizatória Simples

Conforme o nome deixar a entender, é um procedimento simples, ato de pouca monta como exemplo, uma solicitação de informação sob a situação financeira de um contribuinte que é de pronto respondido. Entretanto, não deixa de ser imprescindível diante das modificações das normas tributárias que geram insegurança no constante proceder ao adimplemento de uma obrigação no âmbito fiscal.<sup>282</sup>

### 2.3.2 Atividade Fiscalizatória Complexa

Por outro lado, existem algumas práticas fiscais, nas quais se exigem certa complexidade para ser realizado, que carece de esforço maior, indo desde a notificação do contribuinte a fim de se comprovar fatos tributários até análises minuciosas de documentos. Desta forma, a complexidade reside na sequência de atos imprescindíveis ao devido procedimento da fiscalização tributária.<sup>283</sup>

A atividade de investigação do Fisco tem por fim verificar a exatidão dos inúmeros aspectos da norma da incidência fiscal, realizada pelo contribuinte, no qual envolve a constatação de valores ou bases de cálculo, atividades tributárias não registradas ou lançadas em livros e documentos fiscais ou as realizadas em desacordo com a legislação tributária, dentre outros, pontos estes que carecem de uma maior análise da autoridade fiscal, a simples verificação não terá condão de achar possíveis falhas, diverso, é claro de uma verificação sistemática, que envolva todos esses elementos.<sup>284</sup>

### 2.3.3 Atividades Internas e Externas

Neste ponto, o critério de distinção diz respeito à própria repartição fiscal. Aqui o importante é saber aonde fora realizado a atividade, apenas no âmbito da repartição, neste caso se terá a atividade fiscalizatória interna, ou em situação adversa, no qual se extrapola os muros da administração tributária e se alcança outros órgãos ou entidades, ou apenas do ponto físico, locais diversos do próprio estabelecimento fiscal, se terá a fiscalização externa. É a polícia fiscal junto ao

---

<sup>282</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 93.

<sup>283</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 94.

<sup>284</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 250.

contribuinte, controlando as atividades econômicas visando o correto recolhimento dos tributos.<sup>285</sup>

Como exemplo da primeira os próprios plantões criados pelos organismos de fiscalização, nos quais são designados agentes para orientação quanto aos procedimentos tributários. Já as atividades externas evidenciam-se com a inspeção de estabelecimentos comerciais, industriais ou prestadores de serviço.<sup>286</sup>

### 2.3.4 Atividades Mistas

Já a atividade mista, reúne os dois parâmetros, o interno e o externo, para a prática de atividades que abrangem atos que se realizam interna e externamente ao âmbito fiscal. Situação verificada, a título de casuística, quando um contribuinte solicita ou requer, numa repartição pública a inscrição para início de uma atividade empresarial. Nesta situação deverá haver a análise, conferência dos documentos apresentados, porém deverá haver uma diligência externa: uma vistoria no local onde deverão ser desenvolvidas as atividades econômicas, para aferir se o estabelecimento atende aos requisitos legais.<sup>287</sup>

## 2.4 ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA: sua práxis

### 2.4.1 Análise de dados

Vários tributos das esferas municipais, estaduais ou federais são apurados pelo próprio contribuinte. São circunstâncias em que estão obrigados legalmente a pagar o tributo de acordo com sua própria avaliação jurídica, devendo a autoridade fiscal conferir o pagamento, e se encontrar algum erro, determinar a complementação junto com as sanções legais atinentes, por meio do lançamento tributário.<sup>288</sup>

Com efeito, para desempenhar sua atividade, identificando possíveis erros dos contribuintes, deverá a administração se ater aos dados fiscais. Informações capazes de identificar os fatos, atos ou situações jurídicas que podem

---

<sup>285</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 94 - 95.

<sup>286</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 94 - 95.

<sup>287</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 95.

<sup>288</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 90 - 91.

dar origem ao fato gerador do tributo, conseqüentemente uma obrigação tributária. O que, geralmente, ocorre longe das vistas do Fisco e que para ser descoberto carece do confrontar informações, dados. É por meio deles que a administração fiscal pode descobrir se determinado contribuinte está se evadindo ou não da tributação.<sup>289</sup>

Atenta-se que a análise de dados não se limita apenas a verificação dos elementos fornecidos pelo contribuinte, nem mesmo no que se refere aos registros contábeis, ainda que revestido de todas as formalidades formais devam restringir o alcance da atividade fiscalizatória, pois este carece ser amplo e estendido, se necessário até terceiros relacionados com o fato jurídico tributário.<sup>290</sup> Uma administração tributária eficiente e eficaz deve ir além das informações apresentadas pelo contribuinte, pois nem sempre estas são verdadeiras.<sup>291</sup>

Assim sendo, essa análise parte dos contribuintes ao encaminharem as informações retiradas de sua escrituração fiscal ou contábil, hoje em grande maioria de na forma digital, neste caso nota fiscal eletrônica, que pode ser simultâneo ou não ao pagamento. Ficando a administração fiscal encarregada da conferência de dados por meio do cruzamento de informações.<sup>292</sup>

Outro meio disponível para o agir da administração fiscal, é a solicitação de informações às pessoas ou entidades que em decorrência da natureza de suas atividades, detêm as informações capazes de agilizar, simplificar ou mesmo viabilizar o trabalho investigatório da administração tributária. É o caso de se solicitar informações a bancos, cartões de créditos, ou mesmo até os outros entes fazendários. Somente com estes poderá, em muitos casos, o Fisco apurar a verdadeira carga tributária que deve ser submetido o contribuinte.<sup>293</sup>

#### 2.4.2 Diligências

Em conceitos básicos, atribui-se a idéia de diligência ao ato, ação em que devido à relevância da informação, esta fosse buscada no âmbito externo da repartição fiscal e junto ao contribuinte. Ou na concepção do art. 3º da Portaria RFB

---

<sup>289</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**, p. 217

<sup>290</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle, p.140.

<sup>291</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**, p. 217

<sup>292</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 90 - 91.

<sup>293</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 258

11.371,<sup>294</sup> de 12 de dezembro de 2007, a ideia de diligência pode ser atribuída à busca de informações dentro da própria repartição fiscal ainda que o propósito seja a instrução processual.<sup>295</sup>

No Brasil, o que autoriza a atividade fiscal a proceder as suas diligências, de forma geral, é o art. 195 do CTN. Diligências essas que podem ser de, mas diversas formas, incluindo desde a análise de livros fiscais ou contábeis até o levantamento quantitativos de mercadorias, ou seja, fazer exame de livros ou arquivos, balanço de estoque, etc, com o objetivo de apurar fatos que possibilite manter ou rever lançamentos, bem como lavrar auto de infração, aplicando multa ou outras sanções, no entanto, respeitado o disposto no art. 196 do CTN.<sup>296</sup>

O dispositivo do art. 196 do CTN tem de certa forma o caráter processual e vem estabelecer exigências para a ocorrência diligências. Neste caso, a autoridade redigirá um termo, assinando-o, pelo qual será possível determinar a data de início da diligência, e sobre tudo, deverá prever um prazo para termino daquele procedimento. Atenta-se que esse termo é a prova da realidade e regularidade da diligência, sobretudo, sendo também ponto de partida para a contagem de prazo decadencial do direito de o Fisco poder continuar exigir aquele tributo que estar a fiscalizar.<sup>297</sup>

Ainda nesse sentido, ressalta-se que os termos de inspeção ou fiscalização “sempre que possível” devem ser lavrados nos livros fiscais dos contribuintes, aqueles que estão sobre a posse deles, pois são tais livros que provam a ciência e o início do procedimento. Caso seja lavrado fora dos livros

---

<sup>294</sup> “Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal: [...] I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;[...]II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.[...] Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital”. BRASIL, Receita Federal. **Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2007/portrfb11371.htm>>.

<sup>295</sup> OLIVEIRA, Vicente kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado**, p. 214

<sup>296</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**, p. 244 - 245

<sup>297</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**, p. 991

devem ser entregues cópias duplicadas autenticadas pela autoridade ao sujeito passivo ou seu preposto em serviço no local, conforme institui o parágrafo único do art. 196, do CTN.<sup>298</sup>

### 2.4.3 Apreensão

O Fisco tem o poder de apreender mercadorias transportadas ou estocadas irregularmente, desde que lavre o termo para esse fim. Na situação de apreensão, observam-se duas situações distintas: aquela que ocorre na fiscalização aduaneira – no qual uma vez que ocorra o contrabando ou descaminho, ainda que conhecido o domínio da mercadoria, esta não será devolvida; contudo, nos demais casos de fiscalização – ocorrendo a apreensão por falta de nota fiscal ou por documento fiscal irregular, o Estado apenas faz o lançamento e aplica as penalidades devidas ao proprietário, porém não fica com as mercadorias que são devolvidas ao seu dono.<sup>299</sup>

Desta forma tornou-se praxe nos Postos fiscais interestaduais, principalmente, a exigência do pagamento de tributos e multa, de mercadorias apreendidas para que seja liberada, pois o objetivo seria atingir os proprietários domiciliados em outras unidades da federação. Ao se exigir naquela oportunidade o pagamento de tributos ou multa, garante ao Fisco o saneamento da irregularidade.<sup>300</sup>

Apesar disso, deve se ter em mente que estas apreensões de mercadorias, documentos ou livros, ainda que demonstrem atos concretos devido ao exercício regular do “poder de polícia” confiado à Administração tributária, nada mais são do que a invasão de forma coercitiva na esfera juridicamente protegida do cidadão-contribuinte. O contribuinte, nestes casos, pode impugnar o ato de apreensão administrativamente, submetendo-o à triagem do Processo Administrativo, que dará início com fundamento na aplicação dos<sup>301</sup> arts. 5º e 6º da Lei 9.784/99 (LGPAF – Lei Geral do Processo Administrativo Federal) e art. 14 do Decreto 70.235/72.

Fica desta forma o impasse entre o direito de fiscalizar e cobrar tributos e

---

<sup>298</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário**, p. 991 - 992.

<sup>299</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 100.

<sup>300</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 100-101.

<sup>301</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, p. 243.



o direito do cidadão, pois da mesma forma como se deve resguardar a propriedade do contribuinte sendo ilegal a apreensão de mercadorias, por outro lado, a liberação da mercadoria é um forte empecilho para o recebimento dos valores sonegados aos estados. Entretanto, a apreensão tem sido uma prática repudiada pelo Poder Judiciário, pois, a apreensão de mercadoria – ato administrativo inidôneo, que não pode ser usado como instrumento de pressão para o pagamento de tributos<sup>302</sup>, conforme assevera a Súmula 323 do STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Sobre a apreensão de mercadoria Sacha Calmon Navarro<sup>303</sup> aponta:

O fato de a mercadoria estar irregular em termos fiscais, em tese justifica a apreensão, mas não a apropriação pelo Estado. Provada que seja a apreensão por outros meios, desfaz-se a presunção *iuris tantum* de que a coisa é *nullius* ou quando nada *direricta*. As autoridades, lavrando os atos administrativos e sendo o caso, os autos de infração (multas), ficam obrigados a devolvê-la, sob pena de a responsabilidade civil do Estado ser arguida precedentemente. O Estado fica responsável pelo depósito da coisa e conseqüentemente, pela sua segurança.

Da mesma forma que as mercadorias, também podem ser apreendidos pela fiscalização documentos, por meio de termo específico, provando a utilização destes como meios fraudulentos de infrações tributárias. Assim, os agentes fiscais ao proceder à fiscalização e encontrarem a existência de elementos que apontam indícios de irregularidades ou mereçam uma averiguação mais detalhada, devem apreender, por meio de termo, os documentos suspeitos, retirando-os e levando-os à repartição fiscal.<sup>304</sup>

#### 2.4.4 Interdição de Estabelecimento

Por disposição da Constituição Federal está garantido, no Brasil, o livre o exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgão público, com exceção dos casos previstos em lei (art. 170, parágrafo único). O mesmo dispositivo que permite, possibilita a restrição legal da atividade econômica. Pois, o livre exercício não pode ser visto como absoluto, antes pressupõe o dever de cumprir as obrigações fiscais.<sup>305</sup>

Assim sendo, qualquer interdição do estabelecimento comercial, não é um

<sup>302</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites., p.101.

<sup>303</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas Tributarias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 59 - 60. .

<sup>304</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p.102 -103.

<sup>305</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 102 - 103

absurdo jurídico, porém uma medida extrema, que só deve ocorrer em situações excepcionais. Neste sentido, vale, no entanto reservar o posicionamento do STF por meio de sua Súmula 70, que reconhece que a interdição do estabelecimento impedir a execução da atividade do contribuinte, será inadmissível como meio de cobrança de tributo.<sup>306</sup>

Desta forma, a interdição do estabelecimento comercial só se justificará como exercício regular do poder de polícia, com o intuito de coibir o desempenho de atividades profissionais em estabelecimento e locais que não apresentem condições de segurança, higiene, etc.; ou segundo disposto em legislação excepcional (como o caso de entidades financeiras, etc.).<sup>307</sup>

#### 2.4.5 Auto de Infração

Nada mais é do que a materialidade da hipótese de incidência da norma jurídica que atribui uma sanção que pode ser atribuída tanto ao contribuinte quanto ao responsável ou a terceiro que tenha atuado em benefício daquele contribuindo para inadimplemento de uma norma jurídica tributária. Nesse sentido, a infração tributária é toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, gere a inadimplência dos deveres jurídicos definidos pelas leis de ordem fiscais.<sup>308</sup>

Nessas situações o sujeito passivo infringe o preceito da norma tributária material ou o sujeito passivo descumprir as obrigações jurídicas de natureza formal deve à autoridade fiscal, aplica-lhes uma sanção, cuja apuração demanda uma atividade de lançamento, uma atividade de apuração e determinação.<sup>309</sup>

No âmbito do Direito Tributário, as infrações podem ser ilícitos tributários, de cunho administrativo, ou crimes fiscais, logo, existem duas formas de ilícitos com regime jurídico diverso, uma vez que o fato de que a primeira espécie de infração é prevista pelas leis tributárias geridas pelos princípios gerais do Direito Administrativo e Direito Tributário, já a segunda espécie de orientada pelos princípios gerais do Direito Penal.<sup>310</sup>

---

<sup>306</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 328.

<sup>307</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 328.

<sup>308</sup> HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Curso de direito tributário**, p. 104.

<sup>309</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010 p.322.

<sup>310</sup> HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Curso de direito tributário**, p. 104.

Com efeito, o Fisco, através de sua atividade fiscalizatória, ao tomar conhecimento de uma infração cometida pelo sujeito passivo, no âmbito fiscal, de uma obrigação principal ou acessória, deverá registrar a transgressão através de auto de infração.<sup>311</sup>

Como todos os requisitos formais, esse ato deverá conter o local, data e hora da lavratura, bem como a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade cominada e a determinação, para cumpri-la ou impugná-la, no prazo da lei, devendo ser assinado pelo atuante com a indicação de seu cargo ou função e o número de sua matrícula, conforme dispõe (Decreto 70.235/72, art. 10).<sup>312</sup>

Desta forma, o Auto de infração assinala a prática de ato ilícito fiscal, ao qual a ordem jurídica impõe sanção pecuniária e identifica o sujeito passivo, como infrator e indica a aplicação de sanções pecuniária admissíveis ao caso.<sup>313</sup>

Atenta-se que o fiscal, ao identificar que o sujeito passivo descumpriu uma norma jurídica tributaria, tem o dever de exigir, tanto do cumprimento da obrigação como aplicá-lo uma sanção. Logo, são situações jurídicas distintas, o lançamento de ofício, dos valores dos tributos não recolhidos pelo contribuinte; por sua vez a outra, é uma sanção pelo não cumprimento da norma tributaria.<sup>314</sup>

## 2.5 NULIDADE NA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E QUEDA DE EFETIVIDADE

É nulo um ato jurídico, portanto, se estiver impedido de produzir efeito legalmente, uma vez que, a nulidade supõe implicar que do ato poderia surtir efeitos, se a lei, de tal modo, admitisse. Dessa forma, tem-se a diferença entre ato nulo e ato inútil. Pois, este não produz efeitos jurídicos não por determinação de uma disposição legal, mas somente pela sua própria conformação, como se fosse uma venda de uma coisa inexistente.<sup>315</sup>

Por sua vez a nulidade é uma pena que alcança um ato que, não está desconforme, com as condições de validade, de forma ou de fundo, tais quais as

---

<sup>311</sup> ROSA JR., Luiz Emygídio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 625.

<sup>312</sup> ROSA JR., Luiz Emygídio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**, p. 625.

<sup>313</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Processo administrativo tributário**: comentários ao Dec. 7.574/2001 e à Constituição Federal. São Paulo: Dialética, 2012, p. 45.

<sup>314</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p.104.

<sup>315</sup> HOBRACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 65.

normas jurídicas. Neste caso, o ato considerado adverso à lei, será avaliado como se jamais tivessem existido. Com efeito, as partes são reconduzidas, ao estado antecedente.<sup>316</sup>

Para se negar a validade a ato jurídico não é necessário negar-lhe a existência, pelo contrário, para que este seja nulo ou anulável, é indispensável sua existência antes, pois, atos jurídicos nulos ou anuláveis são atos que nascem no mundo jurídico com defeito jurídico, e para assim ser considerado, deve existir no plano jurídico, existir juridicamente.<sup>317</sup>

Portanto, defeitos de atos jurídicos nada mais são do que ausência ou presença de elementos na sua hipótese de incidência, suporte fático, que determine sua entrada, existência, no mundo jurídico enquanto nulo ou anulável juridicamente. Em outros termos, o defeito é elemento integrante da hipótese de incidência da regra jurídica que determina o fato como ato nulo o ato ou anulável, ou seja, uma criação jurídica. Uma vez que inexista aquela deformidade a norma jurídica, ser ela nula ou anulável não tem como invalidar o ato.<sup>318</sup>

Portanto, o lançamento tributário enquanto ato administrativo é um documento escrito produzido pela Administração Pública, que tem o propósito de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo em débito. Mas, este só produzirá efeitos, se atendidos os requisitos necessários para sua validade. Desta forma, uma vez atendidos os seus requisitos legais, o lançamento será ato perfeito e acabado, e, ainda que, eivado de vícios e imperfeições, produzirá efeitos jurídicos.<sup>319</sup>

A título de exemplo, os incisos I, II e III do art. 106 do Decreto 14.689, de 9 de agosto de 1995<sup>320</sup>, do Estado do Maranhão, ao preceituarem acerca das nulidades dos atos no âmbito da Administração Tributária e o Processo Administrativo Tributário, situam nulidades vinculadas à incompetência do agente e o cerceamento do direito de defesa do impugnante.

---

<sup>316</sup> HOBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**, p. 65.

<sup>317</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 486.

<sup>318</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 486.

<sup>319</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TORES, Heleno Taveras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo administrativos aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 345.

<sup>320</sup> Art. 106. São nulos: [...] I - os atos e termos lavrados por pessoas incompetentes; [...] II - os despachos e decisões proferidas por autoridades incompetentes; [...] III - os despachos e decisões com preterição do direito de defesa [...]. *in*: MARANHÃO, **DECRETO Nº 14.689**, de 09 de agosto de 1995, Governo do Estado do Maranhão, 1995.

Da mesma forma, os incisos I e II, do art. 59 do Decreto 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal, aborda a nulidade neste âmbito, assim, sempre que o ato processual for exercido por agente público incompetente, aquele que não tem atribuição legal para prática daquele ato, será o mesmo nulo, ainda que realizado durante o processo (inciso I) ou em relação a conteúdo decisório (inciso II), neste ultimo, havendo preterição do direito de defesa gera a nulidade do processo.<sup>321</sup>

Do mesmo modo, será causa de nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, as seguintes situações, a) falta de motivação do auto de infração ou da decisão pronunciada em instância inferior, que exige as razões de fato e de direito que motivaram a prática do ato pela Administração Fazendária; b) falta de intimação do contribuinte relativa a ato processual sobre o qual precisaria manifestar-se; c) não exame dos argumentos jurídicos sustentados pelo contribuinte em sua impugnação; ainda, d) a injustificada negativa da Autoridade Julgadora a proceder à diligência e perícias imprescindíveis para esclarecer os fatos; dentre outros.<sup>322</sup>

Em síntese o dispositivo citado, imprime o entendimento de que a nulidade do processo pode decorrer devido a defeitos formais, assim entendidos como: atos, termos, despachos e decisões proferidas por autoridades incompetentes, assim como por erros substanciais , neste caso, preterição do direito de defesa.<sup>323</sup>

Por oportuno, o parágrafo 1º do art. 59, do Decreto 70.235/72 traz o princípio da causalidade, pelo qual, entende-se que apenas se deve conhecer a nulidade de atos que estejam diretamente relacionados com ato nulo, por conseguinte contaminado pela nulidade. Já conforme o §2º, a autoridade determinar os atos alcançado pela nulidade e as providências necessárias para prosseguimento do feito. 324

Enquanto o §3º, reflete o princípio da instrumentalidade do processo e do

---

<sup>321</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, p. 386.

<sup>322</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, p. 386 - 387.

<sup>323</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Processo administrativo tributário**: comentários ao Dec. 7.574/2001 e à Constituição Federal, p. 20.

<sup>324</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, p. 387.

prejuízo, no qual podendo a autoridade puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem se dará proveito a declaração de nulidade, esta autoridade não a pronunciará, nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta. 325

### 2.5.1 Tipos de vícios e consequências

Tão importante quanto conhecer as nulidades, é conhecer as suas causas neste ponto, seus vícios e consequências. Vício que podem decorrer do sujeito produtor do ato, do motivo, da finalidade, causa conteúdo ou objeto, mas principalmente, quanto a esta matéria, o da forma. Neste sentido, destaca-se a forma, aquele que, diante dos requisitos exigidos por lei, os mesmo são inexistente total ou parcialmente.<sup>326</sup>

Nesse sentido, compreende-se que a forma está relacionada ao procedimento necessário para que haja a validade do lançamento, desta forma o ato deverá ser praticado por sujeito competente, informando local e data da lavratura do ato, narrando os fatos e o direito aplicado, para que se possibilite o contraditório e a ampla defesa.<sup>327</sup>

O motivo do lançamento é este, se direciona para provar a ocorrência do fato gerador, ou seja, que se coadunam com a hipótese de incidência. Assim, para o primeiro elemento, forma, destaca-se na sua incompletude, o vício formal, diferente do segundo aspecto, motivo, que uma vez que inexista a verdadeira concretude da hipótese de incidência, gera o vício material.<sup>328</sup>

O Código Tributário Nacional, enquanto fonte do direito material nacional, e o Decreto 70.235/72, fonte do direito formal Federal, dispõem os requisitos do lançamento, em dois grandes grupos: o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e o dos requisitos complementares ou formais. Quando o defeito do lançamento for de ordem dos requisitos fundamentais, tem-se o vício substancial ou estrutural, que

---

<sup>325</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, p. 387.

<sup>326</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveiras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativos aplicados**, p. 340.

<sup>327</sup> BORIN, Rafael. A diferença entre vício formal e vício material e seu reflexo na realização de novo lançamento tributário. *In*: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 138.

<sup>328</sup> BORIN, Rafael. A diferença entre vício formal e vício material e seu reflexo na realização de novo lançamento tributário. *In*: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 138.

impede o lançamento, por evitar a materialização da formalidade do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.<sup>329</sup>

Os requisitos fundamentais são aqueles inerentes ao próprio lançamento, dizem respeito à conceituação do lançamento esculpida no art. 142 do CTN, relativos à valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, diante da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, a base de cálculo do tributo, bem como a indicação do sujeito passivo.<sup>330</sup>

Nessa situação, a valoração jurídica equivocada do fato jurídico, tais como termo lavrado por agente incompetente ou conta sujeito passivo errado, leva a nulidade do lançamento. Diante da nulidade administrativa ou judicial do fato, cabe à administração fiscal sanar o vício. Observa-se que essa situação não tem força para a interrupção ou suspensão do lapso do prazo decadencial. Para efeito da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, a administração tributária desconsiderará o lançamento anterior declarado nulo e seguirá o disposto no art. 173, I, quanto à decadência, ou o que foi disposto no art. 150, §4º, ambos do CTN, ou mesmo o disposto na legislação de determinados tributos.<sup>331</sup>

No entanto, ao que diz respeito aos vícios relacionados aos requisitos complementares do lançamento, os que são os relacionados à composição da linguagem para a comunicação jurídica, neste caso considera-se a notificação do sujeito passivo, tem-se, o vício formal. Assim entendidos como vícios complementares ou formais, aqueles por lei determinados para o momento do ato, por isso identificado como extrínsecos ao lançamento. Neste aspecto, o inciso II do art. 173 do CTN, prescreve a nulidade do lançamento no caso de vício formal, estaria se referindo as formalidades extrínsecas, apenas, aquelas referentes apenas à forma como ato que se exterioriza.<sup>332</sup>

De qualquer forma, sendo o vício de pequena, média ou de grande monta,

---

<sup>329</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveiras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativos aplicados**, p. 345.

<sup>330</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveiras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativos Aplicados**, p. 346.

<sup>331</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveiras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativos Aplicados**, p. 346.

<sup>332</sup> DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRES, Heleno Taveiras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativos aplicados**, p. 347.

repercussão jurídica, com consequência lógica deve ser, por via administrativa ou judicial, respeitado é claro os prazos prescricionais ou decadenciais. De qualquer sorte, adentra-se ao cerne do problema, a lentidão dos processos administrativos bem como os judiciais, no qual o direito de recorrer em muito representa mais um instrumento meramente protelatório e eficaz para o evasor. Primeiro pelo âmbito administrativo, no qual é possível percorrer diversas instâncias. Uma vez superada a esfera administrativa, ainda cabe a apreciação judicial, que amontoada de processo impede-se de tomar decisões devidamente céleres, e ainda que seja vencida no judiciário, a administração favorece ao contribuinte que sonega o benéfico da lentidão da cobrança tributária.<sup>333</sup>

Logo, o vício, a nulidade, não tem outro resultado a não ser emperrar a máquina administrativa fiscal, favorecendo o contribuinte sonegador, e lesando o Estado.

---

<sup>333</sup> BATISTA JR. Paulo Nogueira. Fiscalização Tributaria no Brasil: uma perspectiva Macroeconômica. In: < <http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>> Acesso em: 02 set. 2013, p.42.



## CAPÍTULO III

### **3. ATIVIDADE FISCALIZÁTORIA: instrumentos de maximização de receitas fiscais e seus novos paradigmas – inovações ao fisco estadual**

#### **3.1 MECANISMOS MODERNOS DE FISCALIZAÇÃO E COBRANÇAS FISCAL**

No que tange esta matéria os entes políticos vêm usando o cruzamento de dados, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que engloba a Nota Fiscal Eletrônica – NF'e, SPED Contábil e SPED Fiscal, como mecanismos modernos de fiscalização e cobrança e que são fortes instrumentos para o combate a sonegação fiscal frente ao avanço e a utilização massiva de meios eletrônicos pelos seus agentes fiscais.

##### **3.1.1 Fiscalização tributária eletrônica: fiscalização nos Postos Fiscais, Nota Fiscal Eletrônica – NF'e, e demais documentos fiscais eletrônicos**

A sonegação fiscal acendeu entre as empresas no período de 2002 a 2004, com maior índice para pequenas empresas com percentual em torno 63% (sessenta e três por cento). Verificou-se que no universo de 1.000 empresas, 600 de pequeno porte mostravam determinado indicativo de sonegação fiscal, entre as empresas de médio porte o índice era de 49% (quarenta e nove por cento), e as empresas de grande porte, 27% (vinte e sete por cento).<sup>334</sup>

Dentre os principais atos das empresas que se caracterizavam como de sonegação fiscal se encontravam: a venda de mercadoria sem nota, com “meia nota”, “nota calçada” e duplicidade de numeração de nota fiscal.<sup>335</sup>

---

<sup>334</sup> MACHADO Tiziane. **Governo eletrônico e a fiscalização tributária**. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/administracao-e-negocios/o-governo-eletronico-e-a-fiscalizacao-tributaria/32501/>> Acesso em: 24 mai. 2013, p.1.

<sup>335</sup> Atos de sonegação fiscal: a) O fato de um industrial ou comerciante vender ou revende produtos sem emitir nota fiscal caracteriza sonegação fiscal, porque não havendo nota fiscal não há contabilização do fato gerador dos impostos; b) Meia nota é um caso típico de subfaturamento, por exemplo, emite-se uma nota de R\$ 50,00 para um venda de R\$ 100,00, e os restantes R\$ 50,00 cobram-se por fora, ocasionando um "caixa 2"; c) Nota "calçada"- o sonegador lança um valor na primeira via (a que se destina à circulação da mercadoria ou comprovação do serviço prestado) diferente nas demais vias (as que serão exibidas ao fisco, numa eventual fiscalização; e d) Notas fiscais em paralelo- consiste na impressão em duplicidade da mesma nota fiscal, ou seja, para uma

Essas práticas estão cada vez mais fáceis de serem detectadas, pois as empresas e as pessoas físicas que não recolherem corretamente seus tributos podem ser fiscalizadas e autuadas, nos próximos cinco anos, subsequente, ao ato, face ao crescimento da tecnologia da fiscalização disponível ao governo Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, o que pode gerar penalidades para os sonegadores.<sup>336</sup>

Um ponto importante para esta nova realidade foi o início da utilização, para fins fiscais, dos livros e demais documentos de escrituração dos contribuintes em forma eletrônica, que ocorreu com a edição de Medida Provisória 2.200-2,<sup>337</sup> de 24 de agosto de 2001, a qual estabeleceu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP-Brasil. A citada MP, em dispositivos adequados, instituiu.<sup>338</sup>

Art. 1º Fica instituída a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras. [...] Art. 10. Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória. [...] § 1º As declarações constantes dos documentos em forma eletrônica produzidos com a utilização de processo de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil presumem-se verdadeiros em relação aos signatários, na forma do art. 131 da Lei no 3.071, de 1 de janeiro de 1916 - Código Civil. [...] § 2º O disposto nesta Medida Provisória não obsta a utilização de outro meio de comprovação da autoria e integridade de documentos em forma eletrônica, inclusive os que utilizem certificados não emitidos pela ICP-Brasil, desde que admitido pelas partes como válido ou aceito pela pessoa a quem for oposto o documento.[...] Art. 11. A utilização de documento eletrônico para fins tributários atenderá, ainda, ao disposto no art. 100 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.<sup>339</sup>

Foi com base na referida MP que houve a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por meio do Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007, baixado pelo Governo federal, que compreende: a) SPED Contábil; b) SPED Fiscal, e c) Nota Fiscal Eletrônica (NF'e).

Assim, a partir de fevereiro de 2012, houve a implantação completa das

---

mesma numeração teremos mais de uma nota fiscal impressa.

<sup>336</sup> PINTO, Fabiana Lopes. **Fiscalização eletrônica de tributo**. Disponível em: <<http://www.trady.com.br/br/materias.asp?codmateria=20>>. Acesso em: 24 mai. de 2013, p. 1.

<sup>337</sup> A MP 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 se converteu na Lei 12.682, de 9 de julho de 2012, que dispõe sobre a elaboração e o arquivamento de documentos em meios eletromagnéticos. BRASIL. **Medida provisória 2.200-2, de 24 de agosto de 2001**. Presidência da República, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm)>

<sup>338</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**, p. 237.

<sup>339</sup> BRASIL. **Medida provisória 2.200-2, de 24 de agosto de 2001**: Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, transforma o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm)>

notas fiscais eletrônicas federais, estaduais e municipais, bem como da escrituração contábil e fiscal digital aos fiscos com mais agilidade, tendo com a consistência informações estruturadas e em bancos de dados, facilitando o cruzamento de dados e autuação fiscal, sem ser necessário visitar as sedes das empresas para verificar seus livros fiscais.<sup>340</sup>

O cruzamento de informações tem como efeito a atuação eletrônica e a tipificação do crime de sonegação fiscal praticado até pelos contribuintes de boa-fé, que não atentarem e não se adequarem à realidade tributária brasileira, assumindo riscos tributários e penais, em face de expansão da informatização da relação entre fisco e contribuinte, que atualiza o sistema vigente pelo adimplemento das obrigações acessórias dos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos de fiscalização, que facilita a imediata verificação, visualização e análise, pela fiscalização tributária, dos dados que são recebidos obrigatoriamente de forma eletrônica e da interligação destes entre as pessoas políticas, conforme estabelece o art. 37, XXII da CRFB.<sup>341</sup>

Assim, o cruzamento de informações de uma declaração, ou de diferentes declarações ou informações livres tem sido utilizado há tempo pelo Fisco. Esse procedimento permite que, as informações apresentadas pelo contribuinte em uma declaração possam ter sua consistência averiguada com as informações apresentadas em outras. Neste ponto, as declarações eletrônicas, viabilizam ao fisco a celeridade na uniformidade dessas informações.<sup>342</sup>

Ficou conhecida como malha fina, no Brasil, a possibilidade de cruzamento de informações do Imposto de Renda Pessoa Física, com outras informações prestadas a Receita Federal. Como exemplo da malha fina, dentre outros, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em que as pessoas jurídicas devem apresentar a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), na qual são informados os valores retidos dos contribuintes. Estas informações devem ser idênticas à da declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), se houver

---

<sup>340</sup> PINTO, Fabiana Lopes. **Fiscalização eletrônica de tributo**. Disponível em: <<http://www.trady.com.br/br/materias.asp?codmateria=20>>. Acesso em: 24 mai. 2013, p. 1.

<sup>341</sup> PINTO, Fabiana Lopes. **Fiscalização eletrônica de tributo**. Disponível em: <<http://www.trady.com.br/br/materias.asp?codmateria=20>>. Acesso em: 4 set. 2013, p. 1.

<sup>342</sup> PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio; MENDES, Wilson Roberto. **Fiscalização na era digital**. São Paulo: IOB, 2012, p.41

divergência será esta esclarecida e retificada da declaração defeituosa.<sup>343</sup>

Com o SPDE (Sistema Público de Escrituração Digital), há possibilidade de o Fisco também instituir a “malha fina”, autorizando o cruzamento de informações apresentadas. Essa “malha fina”, que pode ser realizada pela Receita Federal, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, permite validação das informações e autuações de contradições não elucidadas pelos contribuintes.

O Estado de Santa Catarina tem combatido intensamente a sonegação fiscal, pois no primeiro semestre de 2013 foram realizadas 14 operações fiscais presenciais e por meio de cruzamento de informações econômico-fiscais que resultaram no levantamento de R\$ 808 milhões em infrações fiscais. Os segmentos mais autuados foram: o automotivo e autopeças, material de construção, cosméticos e medicamentos, supermercados e empresas do Simples Nacional.<sup>344</sup>

O Estado de Minas Gerais possui nova ferramenta para fiscalização tributária denominada “Auditor Eletrônico” que começou a ser desenvolvido em 2004 pela Secretaria de Fazenda daquele Estado e aperfeiçoado frente às necessidades do fisco mineiro, tornando-se um extraordinário instrumento de combate à sonegação fiscal, além de propiciar qualidade aos trabalhos, racionalização de tempo e melhorias nos resultados.<sup>345</sup>

O referido sistema foi premiado no 2º Prêmio Excelência em Gestão Pública do Estado de Minas Gerais, na categoria Experiência e Iniciativa de Sucessos, servindo de referência para todo o país, tanto que será aproveitado pelos Estados, por meio do Protocolo ICMS 81/2013<sup>346</sup>, como mais uma ferramenta de na fiscalização tributária, usado exclusivamente pelo fisco, o sistema faz o cruzamento

---

<sup>343</sup> PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio; MENDES, Wilson Roberto. **Fiscalização na era digital**, p. 41.

<sup>344</sup> AMARAL, Frederico. **SC- Secretário da Fazenda anuncia mais aperto na fiscalização**. Disponível em: <<http://www.eauditoria.com.br/desc-coluna.php?cod=875>>. Acesso em: 10 out.2013, p.1

<sup>345</sup> RUARO, Marli Vitória. **Secretarias de Fazenda contam com nova ferramenta para fiscalização tributária**. Disponível em <<http://www.sispro.com.br/articles/auditor-eletronico-fiscal-tributaria-sef-sintegra.html> > Acesso em: 15 set. 2013.

<sup>346</sup> Protocolo ICMS 81/2013 dispõe sobre a autorização, pelo Estado de Minas Gerais para uso do programa denominado “Auditor Eletrônico”. **Cláusula primeira** O Estado de Minas Gerais, compromete-se a ceder aos Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e Distrito Federal, sem ônus, a versão nacional do programa de informática denominado “Auditor Eletrônico”, para uso nas atividades de fiscalização tributária.

eletrônico de informações envolvendo grande quantidade de estabelecimentos.<sup>347</sup>

Pode-se, ainda, apontar, entre outras situações, como cruzamentos de informações da NF'e de saída da empresa com o lançamento de entrada do cliente, neste caso o Fisco averiguará, por exemplo, se os créditos de ICMS e de IPI não são maiores que os impostos destacados nas NF'e ou se uma vez calculado erroneamente o imposto a maior na NF'e, o adquirente fez lançamento de crédito indevido.<sup>348</sup>

Tendo em vista que o SPDE é novidade na fiscalização eletrônica do fisco, as empresas devem fazer uma reestruturação tributária preventiva, a partir da implantação obrigatória e completa de sistemas de processamento de dados, que priorizarão a obrigatoriedade das empresas anuírem à nota fiscal eletrônica e à escrituração contábil e fiscal, com os convênios que forem e ainda serão celebrados entre a União, os Estados e os Municípios.<sup>349</sup>

Preocupação essa que se justifica pela implantação desses novos instrumentos, uma vez que todas as mínimas diferenças de arrecadação serão simplesmente visualizadas, confrontadas e analisadas. Com efeito, a adoção de tais recursos pode resultar em autuações, independentemente de pessoas físicas para fiscalizar internamente cada empresa. Essas informações eletrônicas disponíveis serão alvo de atuação não só por um agente fiscal, mas por vários e dos diversos escalões hierárquicos<sup>350</sup>.

A Administração Tributária é uma atividade essencial ao funcionamento do Estado e que tem recursos prioritários para a realização de seus trabalhos, conforme estabelecido no art. 37, XXII, da CRFB, o que evidencia a importância das atividades do Fisco na estrutura do serviço público. É por intermédio do trabalho das Administrações Tributárias estaduais que se dota o Estado de receitas aplicadas às despesas nas prestações dos serviços essenciais a coletividade, como por exemplo,

---

<sup>347</sup> RUARO, Marli Vitória. **Secretarias de Fazenda contam com nova ferramenta para fiscalização tributária**. Disponível em <<http://www.sispro.com.br/articles/auditor-eletronico-fiscal-tributaria-sef-sintegra.html>> .Acesso em: 15 set.2013.

<sup>348</sup> PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio; MENDES, Wilson Roberto. **Fiscalização na era digital**, p. 43.

<sup>349</sup> SEFAZ/MA. **Sefaz amplia malha da declaração mensal do ICMS**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/noticia/noticia.jsf?codigo=1697>>. Acesso em 2 mai. 2013, p.2.

<sup>350</sup> SEFAZ/MA. **Sefaz amplia malha da declaração mensal do ICMS**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/noticia/noticia.jsf?codigo=1697>>. Acesso em 2 mai. 2013, p.2.

saúde e educação.

Apesar dessa importância das atividades do Fisco, vários governos estão diminuindo a estrutura da Administração Tributária estadual, fechando unidades administrativas, entre estas os postos fiscais, como forma do limite da tecnologia na substituição da estrutura física e humana na fiscalização dos tributos, conforme foi discutido no Workshop Nacional realizado em Belo Horizonte - Minas Gerais, de 8 a 9 de maio de 2012.<sup>351</sup>

Foi contestada por alguns participantes do referido evento a visão dos Estados, que estão fechando postos fiscais, como Minas Gerais e Rio Grande do Norte, e de estados que estão investindo nessas estruturas, como Rio de Janeiro e Ceará, onde houve o fechamento dos postos, sob a abordagem de que tal medida que está sendo adotada de forma precipitada, sem planejamento, poderá trazer consequências negativas para o Estado.

Paulo Aguiar Almeida, que foi Superintendente de Administração Tributária da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás, ao responder aos questionamentos do Sindifisco, relativo ao fechamento dos postos fiscais, afirma que a modernização dos processos de fiscalização é devido às novas tecnologias, que facilitam emprego dos recursos disponíveis ao desenvolver as ações fiscais nas diversas áreas de ação<sup>352</sup>.

Nesse ponto, como exemplo dessa nova tecnologia, Paulo Aguiar cita a Nota Fiscal Eletrônica (NF'e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT'e), o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o Sistema Eletrônico de Pesagem e Monitoramento do Tráfego de Veículos.

Deste modo, explica Paulo A. Almeida que as medidas de renovação da fiscalização tiveram o objetivo de aplicar a atividade de inteligência nas atividades de controle de mercadorias e serviços no trânsito, ao substituir os postos fiscais por ferramentas tecnológicas de controle do transporte de mercadorias, com pesagem

---

<sup>351</sup> O Workshop Nacional tinha a proposta de provocar uma reflexão sobre a estrutura das Administrações Tributárias estaduais, relacionando seu papel e importância com o melhor desempenho das funções dos Fiscos estaduais, o Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais (SINDIFISCO-MG) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) idealizaram o Workshop a importância e a estrutura ideal das Administrações Tributárias e dos Postos de Fiscalização nos Estados. O evento foi realizado em 8 e 9 de maio de 2012, na capital mineira, Belo Horizonte.

<sup>352</sup> SINDIFISCO/GO. **Paulo Aguiar Almeida fala sobre o fechamento dos postos fiscais no Estado de Goiás.** Disponível em: <[http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=2583&Itemid=1](http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=2583&Itemid=1)>. Acesso em 28 abr.2013, p.1

eletrônica de veículo de carga em movimento e leitura das placas destes pelo sistema de identificação ótica de caracteres (OCR)<sup>353</sup>.

Justifica o referido palestrante que, diante desse contexto, tornou-se necessária a redistribuição dos servidores dos postos de fiscalização fixos para os trabalhos originados dessa nova estrutura de fiscalização, o que causou a redução do quadro de servidores nos postos fiscais.

A realidade tecnológica com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, bem como de seus subprodutos: Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Digital e Escrituração Contábil (NF'e, EFD e ECD) comina no abandono de programa de fiscalização que exigia o manuseio de notas fiscais, livros fiscais e contábeis e digitação de documentos conseguidos em fiscalização de mercadorias em trânsito ou em postos fiscais. Assim, alguns Estados, após a realização de estudos de conveniência e necessidades, desativaram os postos fiscais fronteiriços interestaduais.<sup>354</sup>

Entre tais unidades federativas, o Estado do Paraná, por meio do Decreto 4.501<sup>355</sup>, de 31.3.2009 determinou a desativação dos vários postos fiscais, inserindo como um “considerando”, a implantação nos planos estadual e nacional da Nota Fiscal Eletrônica - NF'e – e do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, apontando expressivas mudanças de perfil tecnológico das relações comerciais e a

<sup>353</sup> SINDIFISCO/GO. **Paulo Aguiar Almeida fala sobre o fechamento dos postos fiscais no Estado de Goiás**. Disponível em: <[http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=2583&Itemid=1](http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=2583&Itemid=1)>. Acesso em 28 abr.2013,p.1

<sup>354</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 123 -124.

<sup>355</sup> Decreto 4501, de 31.3.2009, publicado no Diário Oficial do Estado do Paraná 7.941, de 31.03.2009. Súmula: Determinando a desativação dos Postos Fiscais da Coordenação da Receita do Estado. O Governo do Estado do Paraná, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 87m inciso VI, da Constituição Estadual, e considerando os apontamentos feitos pelas Comissões Técnicas de Estado para verificar a necessidade e conveniência de se manterem em funcionamento seus Postos Fiscais, as alterações do perfil da economia do Estado, com conseqüências na composição da arrecadação do ICMS decorrente da industrialização e da desoneração dos produtos primários na exportação; o cadastramento próprio do banco de dados da Coordenação da Receita Estadual de produção rural do Estado, a capacidade da malha viária paranaense que oferece múltiplas opções de tráfego interno e interestadual, o que se contrapõe ao caráter estático de fiscalização dos Postos Fiscais, a implementação do plano estadual e nacional da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e – e do Sistema Público de Escrituração Digital – SPD, indicando significativas mudanças de perfil tecnológico das relações de comércio com reflexo no acompanhamento fiscal, a possibilidade de se reduzir o chamado o chamado “custo Brasil” com eliminação de entraves burocráticos que oneram as relações de comércio; a necessidade de aperfeiçoamento e adoção de novas técnicas de fiscalização e arrecadação de tributos, em face das novas tecnologias de informação. DECRETA: “Art. 1º. Fica determinada a desativação de Postos Fiscais da Coordenação da Receita do Estado. Parágrafo único. A implementação do disposto neste Decreto, que deverá estar concluída até 31 de dezembro de 2009, caberá à Coordenação da Receita do Estado que, a seu critério, poderá executá-la e, etapas. Art. 2º. Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

necessidade de adoção de novas técnicas de fiscalização e arrecadação dos tributos, devido as novas tecnologia de informação.<sup>356</sup>

O Estado do Mato Grosso que desenvolveu o sistema automatizado de fiscalização tributária de mercadorias foi mencionado, em 19 de agosto de 2012, como referência em qualidade mundial no Seminário Internacional de Administração Tributária realizado em São Luís - Maranhão.

Pelo novo sistema de fiscalização de mercadoria em trânsito em Mato Grosso, deveriam ser instaladas nos postos fiscais sete balanças, sendo cinco fixas e duas móveis que contam com câmeras identificadoras de placas, softwares capazes de apontar o peso da carga em cada eixo do caminhão, cancelas e placas eletrônicas de orientação aos motoristas. O investimento de R\$ 2,7 milhões nos equipamentos iria impedir a sonegação fiscal por meio de cargas transportadas acima do que é declarado na nota fiscal.

A atualidade do sistema de automatização dos postos fiscais de Mato Grosso foi evidenciada através de balanças dinâmicas, controle eletrônico de trânsito, conforme afirmou o Secretário adjunto da Receita Pública da Secretaria da Fazenda, Maciel Souza da Cursi, representante do Fisco no evento e outros técnicos do órgão.

Ainda no contexto da Fiscalização Tributária Eletrônica destaca-se a Nota Fiscal Eletrônica Nacional, que na sua definição formal, é um documento de existência, excepcionalmente digital, emitido e retido eletronicamente, com a finalidade de documentar uma operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, cuja legitimidade jurídica é assegurada pela assinatura digital do emissor e a licença de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.<sup>357</sup>

Assim, a Nota Fiscal Eletrônica ao ser emitida origina um arquivo eletrônico constituído das informações fiscais da operação mercantil, e que necessitará ser assinado digitalmente, para assegurar a integridade dos dados e autoria do emitente, e que necessitará ser comunicado, via Internet, à Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte, ou à Secretaria da Fazenda Virtual, que retornará um protocolo de recebimento imprescindível para o trânsito de mercadoria.<sup>358</sup>

---

<sup>356</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 124.

<sup>357</sup> MARIANO, Roberval Gomes. **Nota Fiscal Eletrônica (NFe): Uma visão Geral**, para as Empresas e os Fiscos. São Luís: Aquarela, 2010, p. 27.

<sup>358</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Direito tributário eletrônico uma realidade. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p.32.



A característica principal da Nota Fiscal Eletrônica (NF'e) é que ela necessita ser autorizada pelos sistemas eletrônicos dos órgãos fazendários, para ser emitida pela empresa que comercializa a mercadoria.

Essa autorização permite acompanhamento eficaz nas operações com carga e o seu compartilhamento com órgãos de segurança que podem fazer consulta online sobre a idoneidade da nota e seu registro de passagem nos Postos Fiscais. Também poderá permitir a transferência de crédito, e se houver a tentativa de escriturar NF'e cancelada ou não autorizada constitui prova contra seu autor.

Nota Fiscal Eletrônica (NF'e) é documento fiscal modelo 55, que existe apenas na forma digital, com validade jurídica decorrente do fato gerador e da assinatura digital do emitente denominado contribuinte, com certificado de uma autoridade certificadora (AC) ICP- Brasil e autorizado pela SEFAZ do emitente.<sup>359</sup>

A Nota Fiscal Eletrônica foi instituída pelo Ajuste SINIEF 7/05, sua implantação visa um modelo nacional de documento fiscal eletrônico, para substituir a emissão de documento fiscal em papel (importantíssimo, sob o ponto de vista ambiental, de redução espaço, além de outros).<sup>360</sup>

Com efeito, as ações fiscais coordenadas e integradas, bem como a troca de informações entre as Fazendas, ficam muito mais fáceis, ágeis e eficazes. Além disso, a NF'e representa um amplo avanço por facilitar a vida do contribuinte com vista às operações e prestações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).<sup>361</sup>

A Escrituração Contábil Digital (ECD) representa um avanço na área tecnológica, para aumentar a capacidade de armazenamento de informações e acesso aos registros contábeis e fiscais, que no passado bem próximo, eram

---

<sup>359</sup> MARIANO, Roberval Gomes. **Nota Fiscal Eletrônica (NF'e): Uma Visão Geral**, para as Empresas e os Fiscos, p. 28.

<sup>360</sup> Ajuste SINIEF/05 – Cláusula Primeira. Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica – NF'e que poderá ser utilizada em substituição a Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Pub. no DOU de 05.10.05. Rep. no DOU de 07.12.05. SINIEF. **AJUSTE SINIEF 07/05**. Disponível em: <[http://portal.sefaz.pi.gov.br/arquivos/nfe/legis\\_doc/consolidacao\\_ajustes\\_sinief\\_2005-07\\_e\\_2006-04.pdf](http://portal.sefaz.pi.gov.br/arquivos/nfe/legis_doc/consolidacao_ajustes_sinief_2005-07_e_2006-04.pdf)> Acesso em 9. maio 2013, p. 1

<sup>361</sup> ANJOS, Rubya Floriani dos. Spde fiscal e a informatização do lançamento por homologação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito Tributário Eletrônico**, p. 60.

disponibilizadas aos agentes fiscais somente em papel, por meio de livros como: Diário e Razão, cujo relato dessa realidade apresentava uma precariedade dos procedimentos fiscais tradicionais com o aparecimento de maiores contribuintes, sem permitir uma avaliação segura da regularidade dos recolhimentos de tributos.<sup>362</sup>

Assim, entre outros recursos disponibilizados por esses novos avanços tecnológicos, verifica-se o cruzamento entre EFD-ICMS/IPI e Escrituração Contábil (ECD), que permite ao Fisco averiguar se as informações fiscais estão compatíveis, com a contabilidade da empresa, o que é possível, embora as declarações sejam entregues em prazos distintos, tendo em vista que a Escrituração Fiscal Digital (EFD)-ICMS/IPI é entregue mensalmente e a Escrituração Contábil Digital (ECD), anualmente.<sup>363</sup>

Nessa mesma situação, tem-se o cruzamento entre Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI e o Escrituração Fiscal Digital (EFD)-Contribuições, em que o Fisco poderá verificar se os documentos fiscais de mercadorias estão exarados nas duas declarações, pois, eventuais diferenças de receitas, por exemplo, podem ser examinadas.<sup>364</sup>

Com efeito, a Escrituração Contábil Digital é um investimento imprescindível na atualização dos procedimentos de acesso às informações, tanto para os contribuintes quanto para o Fisco, que passaram a utilizar as melhorias na aérea tecnológica, visando o aumento da capacidade de informações e acesso aos registros contábeis e fiscais.<sup>365</sup>

Já o conhecimento de transporte eletrônico (CT'e), modelo 57, é usado no transporte intermunicipal ou interestadual, e indica a movimentação da mercadoria, por intermédio de qualquer meio.

Pela legislação do ICMS e do IPI é possível, em certas situações, a realização uma operação sem que haja a circulação de mercadoria. Mas, muitas vezes os contribuintes realizam operações ilegais. Assim, a circulação ficta verifica-se quando há emissão de nota fiscal sem a saída da mercadoria do estabelecimento do

<sup>362</sup> NADER, Marcos Vinicius. O sistema público de escrituração contábil (Sped): deveres e limites a sua aplicação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito Tributário Eletrônico**, p. 68.

<sup>363</sup> PERES, Adriana Manini, MARIANO, Paulo Antonio e MENDES, Romero. **Fiscalização na Era Digital**, p.43.

<sup>364</sup> PERES, Adriana Manini, MARIANO, Paulo Antonio e MENDES, Romero. **Fiscalização na Era Digital**, p.43.

<sup>365</sup> NADER, Marcos Vinicius. O sistema público de escrituração contábil ( Sped): deveres e limites a sua aplicação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito Tributário Eletrônico**, p. 67.

contribuinte.<sup>366</sup>

Portanto, o CT'e permite a verificação se a operação é simbólica ou não, pois, no CT'e consta a nota fiscal da mercadoria que está sendo transportada, permitindo ao Fisco a verificação com maior certeza a operação, se esta é simbólica, bem como atuar o contribuinte caso não concorde com a operação que não esteja prevista em lei.<sup>367</sup>

### 3.1.2 Sistemas inovadores de cobrança

A era da informatização tecnológica chegou ao mundo do Direito com realidades que pareciam distantes, pois os instrumentos que facilitam a utilização de novas tecnologias, para garantir o acompanhamento mais eficaz sobre a arrecadação, além de contribuir para o aumento de receita para o Estado, colaboram para que haja justiça social entre os contribuintes e fortalece a concorrência leal no mesmo seguimento econômico.

No pioneirismo das inovações a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul implantou, em 2008, o sistema inovador para cobrança de ICMS sobre transporte de cargas, quando começou a receber, em fase de testes, os primeiros conhecimentos de transportes eletrônicos (CT'e). O conhecimento de transporte é documento fiscal que evidencia a prestação de serviço de transporte sobre o qual incide o ICMS.<sup>368</sup>

Além de comprovar a prestação de serviço, o documento eletrônico CT'e, a exemplo da NF'e, substituem os seis modelos de conhecimento e notas fiscais de serviço de transportes (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga, Conhecimento aéreo, dentre outros) emitidos em papel, para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além reduzir os custos, bem como simplifica as obrigações acessórias do contribuinte, possibilitando o acompanhamento, em

---

<sup>366</sup> PERES, Adriana Manini, MARIANO, Paulo Antonio e MENDES, Romero. **Fiscalização na Era Digital**, p.46

<sup>367</sup> PERES, Adriana Manini, MARIANO, Paulo Antonio e MENDES, Romero. **Fiscalização na Era Digital**, p.46

<sup>368</sup> GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Fazenda implanta sistema inovador para cobrança de ICMS sobre transporte de cargas**. Disponível em: <<http://www.estado.rs.gov.br/noticias/1/68932/Fazenda-implanta-sistema-inovador-para-cobranca-de-ICMS-sobre-transporte-de-cargas/55/86//>> Acesso em 9 mai.2013, p. 1.

tempo real, das prestações de serviços pelo Fisco.<sup>369</sup>

### 3.1.2.1 Monitoramento da arrecadação (inadimplentes, que recebem notificação de débito tempestiva)

Pode-se designar a Administração tributária como atividade da administração pública, que tem como fito a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento com vista a averiguar o cumprimento das obrigações tributárias com exercício de ações relativas às cobranças coativas, quando necessárias, bem como a expedição de certidões tendentes a comprovar a situação fiscal do sujeito passivo.<sup>370</sup>

A Administração Tributária a com ensejo de fiscalizar, arrecadar tributo e punir os infratores não podem eximir-se da observação do princípio da legalidade, pois a conduta dos fiscais deve está vinculada à lei, a exemplo do lançamento tributário. Assim, a atividade fiscalizatória está fortemente relacionada à competência para fiscalizar, bem como, sobretudo praticar o ato, devendo, assim, ser observada a competência, por ser elemento essencial de validade do ato, caso contrário será considerado nulo. Com efeito, é inadmissível que um ente federativo fiscalize ou ordene cumprimento obrigação, cuja competência é conferida a outro ente político.<sup>371</sup> Nesse sentido, já se posicionou o STJ:

TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO MUNICIPAL. APREENSÃO DE LIVROS FISCAIS E DOCUMENTOS FISCAIS. ESTABELECIMENTOS SITUADOS EM OUTROS MUNICÍPIOS. 1. A fiscalização municipal deve restringir-se à sua aérea de competência e jurisdição. 2. Ao permitir que o Município de São Paulo exija a apresentação de livros e documentos de estabelecimentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito examinar referida documentação de seus próprios contribuintes. Recurso parcialmente conhecido e não provido<sup>372</sup>

Após a EC 42 /03, a CRFB/88 passou a prevê em seu art. 37, XXII a administração tributária dos entes políticos como atividades essenciais ao funcionamento do Estado, que deve ser exercidas por servidores de carreiras

<sup>369</sup> GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Fazenda implanta sistema inovador para cobrança de ICMS sobre transporte de cargas.** Disponível em: <<http://www.estado.rs.gov.br/noticias/1/68932/Fazenda-implanta-sistema-inovador-para-cobranca-de-ICMS-sobre-transporte-de-cargas/55/86//>> Acesso em 9 mai.2013, p. 2.

<sup>370</sup> HORADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 567.

<sup>371</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.796.

<sup>372</sup> BRASIL, STJ, Segunda Turma. **REsp 73.086**. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Dje. 17.6.2003.

específicas com recursos prioritários para realização de suas atividades e atuarem de forma integrada com cooperação de cadastros e informações fiscais previstos em lei ou convênios.

O art. 199 do CTN prevê o auxílio mútuo entre as administrações tributárias dos vários entes na fiscalização dos tributos respectivos e troca de informações, na forma estabelecida em lei ou convênio.

Observa-se no contexto do art. 37, XXII, da CRFB/88 e do art. 199, do CTN, que tais normas são de eficácia limitada, porque precisam de lei ou convênios para possibilitar a transferência de informações. Pois, nessa situação se o contribuinte for autuado, baseando-se em informações prestadas sem lei ou convênio, conforme posicionamento do STJ, será nula a autuação<sup>373</sup> ( REsp 310.210):

TRIBUTÁRIO – PROVA EMPRESTADA – FISCO ESTADUAL X FISCO FEDERAL (ART. 7º E 199 DO CTN. 1. A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). 2. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênios. 3. Prova emprestada do Fisco Estadual pela Receita Federal que se mostra inservível para comprovar omissão de receita. 4. Recurso especial improvido.<sup>374</sup>

Assim sendo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem colaborar entre si na arrecadação dos tributos, bem como na fiscalização dos sujeitos passivos, por meio da permuta de informações, que detiverem ou no cumprimento de diligências em seus respectivos territórios, que favoreça o esclarecimento de outros entes.<sup>375</sup>

O parágrafo único do art. 199 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, permite que a Fazenda Pública da União celebre tratados, acordos ou convênios, nos termos estabelecidos, para que possa trocar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e de fiscalização de tributos.

O referido dispositivo tem a finalidade de dar mais condições à Fazenda Pública da União no combate à sonegação fiscal, principalmente, no que se refere a rendimentos oriundos de atividades ilícitas enviadas para exterior, e especialmente a partir da Lei 9.249/95, quando as rendas de pessoas jurídicas auferidas no exterior

<sup>373</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, p.805.

<sup>374</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 310.210/MG**, Min. Eliana Calmo. Dje. 04/11/2002.

<sup>375</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p. 1003.

passaram a ser tributadas, tendo em vista que, a União deve ter acesso a informações dos Estados onde essas rendas são auferidas.

O Código Tributário do Estado do Maranhão - CTE, Lei 7.799, de 31 de dezembro de 2002, nos seus artigos 231 aos 239, trata da cobrança do crédito tributário, juros por atraso de pagamento dos tributos (liquidação de crédito tributário mediante atualização de crédito acumulados do imposto, arrolamento de bens).<sup>376</sup>

Os tributos estaduais, consoante o referido código tributário estadual, são arrecadados diretamente na rede bancária autorizada, dentro dos prazos e vencimentos específicos para cada imposto. Assim, o ICMS, por exemplo, tem prazo de vencimento para o recolhimento no dia 20 do mês imediato ao do evento do fato gerador, com exceção das operações com substituição tributária e, operações sujeitas a pagamento de diferencial de alíquotas, nas quais o evento do fato gerador é a entrada no território maranhense e o recolhimento deve ser efetuado quando da internalização do produto no Estado.<sup>377</sup>

Por outro lado, o art. 16 do PAF- Decreto estadual maranhense 14.689/95, que consolida e altera o Regulamento da Administração Tributária e o Processo Administrativo Tributário assevera que o Sistema de Arrecadação Estadual, que versa sobre a política de arrecadação das receitas estaduais, será estabelecido por meio de ato administrativo próprio do Secretário de Estado da Fazenda.

O art. 221 do Código de Processo Civil pátrio classifica a citação quanto à forma que esta pode ser realizada, e estabelece que ela possa ser realizada pelo correio, por oficial de justiça, por edital ou por meio eletrônico.

Tem-se outra forma admissível de classificar a citação em citação pessoal ou *ficta*. A diferença efetiva entre as duas formas de citação é que na primeira é certa a ciência do demandado quanto à propositura da ação, enquanto que na segunda há apenas uma presunção do citando quanto à existência da ação.<sup>378</sup>

A citação pessoal é realizada diretamente ao citando ou seu representante legal. Enquanto que, na citação ficta existe a possibilidade de terceiro dar

---

<sup>376</sup> OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso a distância de processo administrativo fiscal**. 2. ed. São Luís: Portal do Conhecimento, 2008, p. 27.

<sup>377</sup> OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso a distância de processo administrativo fiscal**, p. 27.

<sup>378</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; MITINDEIRO, Daniel. **Código de processo civil comentado artigo por artigo**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 227.

conhecimento ao demandado sobre a propositura da ação.<sup>379</sup>

Em relação à intimação preconiza o art. 234, do Código de Processo Civil pátrio, que a “intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa”. A intimação pode ser realizada por nota de expediente (art. 236), pelo escrivão, pessoalmente, eletronicamente ou por carta (art. 237) ou por oficial de justiça ( art. 259), todos do referido diploma legal.

Com o surgimento do processo eletrônico, a divulgação das publicações, por meio da internet, pelo órgão oficial (impressa oficial) apresenta as condições para citação válida e eficaz do ato. Nesse caso, a citação eletrônica ocorrerá independentemente de certificação digital do intimado ou circulação do Diário Oficial em meio físico (papel), porquanto a divulgação no Diário Oficial virtual preenche os requisitos da Lei Processual.<sup>380</sup>

Não resta dúvida que a era da informação tecnológica trouxe grande contribuição para mundo do Direito, pois a dificuldade que tínhamos em relação ao trâmite processual na esfera judicial e administrativa, está basicamente superada. Atualmente pode-se ter acesso a essas informações, via Internet, e até peticionar, contestar e visualizar todo o processo eletronicamente em alguns tribunais.

Assim, os meios eletrônicos que facilitam o acesso às informações e à prática de atos processuais também favorecem o monitoramento da arrecadação, através de informações disponibilizadas pelos contribuintes.

A Secretaria de Fazenda do Maranhão faz o monitoramento das informações fornecidas pelas empresas cadastradas no ICMS, apresentadas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais – DIEF, e as controla por meio de outras informações existentes nos bancos de dados da Administração Tributária.<sup>381</sup>

Com essa atividade sistêmica de monitoramento de informações, através do exame eletrônico da DIEF e outras informações, como pagamento e lançamento, que encerra o ciclo mensal do ICMS, há possibilidade de tirar conclusões

---

<sup>379</sup> MARINONI, Luiz Guilherme e MITINDEIRO, Daniel. **Código de processo civil comentado artigo por artigo**, p. 227.

<sup>380</sup> MACEI, Demetrius Michele. Intimação eletrônica: processo judicial e administrativo. *In*. FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 210.

<sup>381</sup> RECEITA E CIDADANIA. **SEFAZ implanta monitoramento eletrônico das informações econômico-fiscais**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2145>> Acesso em: 11 maio de 2013, p.1

relacionadas ao comportamento de cada estabelecimento, favorecendo, assim, a intervenção mais acurada e imediata do Fisco.<sup>382</sup>

O monitoramento dos contribuintes inadimplentes possibilita a cobrança do débito ainda recente, aumenta o risco subjetivo do contribuinte e o auxilia na correção de erros nas informações prestadas na DIEF ou Documento de Arrecadação - DARE.

Será inscrito em dívida ativa o crédito tributário constituído, porém, em aberto, por inadimplemento do contribuinte, conforme dispõe os artigos 201 a 204, do CTN, 2º da LEF 6.830/80 e 39 da Lei 4.320/64, pois, poderá ter sido constituído o crédito, por lançamento da autoridade, entretanto, não se encontra mais sujeito a recurso ou por simples declaração de confissão do próprio contribuinte, havendo nestas situações formulação da existência e liquidez do crédito tributário.<sup>383</sup>

Portanto, o contribuinte inadimplente que recebe notificação de débito tempestiva, terá o prazo de 30 (trinta) dias, a partir do recebimento do aviso de notificação de lançamento, para efetuar o pagamento do imposto com acréscimos legais ou apresentar defesa, que se omissa, será inscrito o crédito tributário em Dívida Ativa (§1º, do art. 178, da Lei Estadual Maranhense 8.438/2006).

### **3.1.2.2 Resistentes ao pagamento – CEI, Serasa e Dívida Ativa**

O Cadastro Estadual de Inadimplentes - CEI foi criado pela Lei 6.990, de 11 de julho de 1996 e regulamentado pelo Decreto 21.331, de 20 de junho de 2005, com fins de dotar a Administração Pública Estadual de um instrumento diligente de consulta em relação aos devedores do Estado. O CEI é um banco de dados onde constam os nomes das pessoas físicas e jurídicas inadimplentes com os órgãos e entidades da administração pública estadual direta e indireta.

Estão sujeitas à inclusão no CEI, por exemplo, as pessoas físicas e jurídicas com inscrição cancelada no cadastro de contribuintes do ICMS, da Secretaria de Estado da Fazenda, porém, tanto a inclusão quanto a exclusão no CEI, é realizada por órgãos e entidades da administração pública direta e indireta, bem como cada devedor deve ser cadastrado no CEI só uma vez pelo órgão credor.

---

<sup>382</sup> RECEITA E CIDADANIA. **SEFAZ implanta monitoramento eletrônico das informações econômico-fiscais**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2145>> Acesso em: 11 mai.2013, p.1

<sup>383</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 212.



O devedor que pretender dar baixa no CEI, somente pode fazê-lo depois de regularizar todas suas obrigações com o órgão credor. Se estiver em débito com mais de um órgão credor, terá mais de uma inscrição no CEI.<sup>384</sup>

Pretendendo o órgão responsável pela administração do crédito incluir no CEI, deverá notificar o responsável pela obrigação inadimplida. Se a dívida não for liquidada no prazo de 15 (quinze) dias, conferidos a partir do dia da notificação, o devedor terá seu nome inscrito no CEI, o que trará restrições ao inadimplente, relativas à realização de operações de crédito, concessão de garantias de qualquer natureza e respectivos adiantamentos; concessão de incentivos fiscais e financeiros; contratação de serviços e fornecimento de materiais, entre outras.<sup>385</sup>

No que tange à troca de informações referentes à dívida ativa, tem-se o Convênio de cooperação técnica e de responsabilidade social tributária firmado entre SEFAZ/PGE/SERASA com a finalidade de possibilitar:

-Inserção de informações referente às inscrições na dívida ativa da Fazenda Pública Estadual no banco de dados da Serasa chamado CONVEM DEVEDORES – Cadastro da Dívida Ativa (Convênio de Cooperação Técnica e Portaria Conjunta 2/2011-SEFAZ/PGE/MA).<sup>386</sup>

A permuta periódica de informações do cadastro de contribuintes entre o banco de dados da SEFAZ - MA e Serasa, bem como a revelação pelo Serasa, nas consultas pleiteadas por seus clientes sobre as informações prestadas pela SEFAZ-MA e armazenadas nos seus vários produtos, entre eles o CONCENTRE.

Quanto à Dívida Ativa da Fazenda pode ser a tributária e, por comparação, a originária de rendas patrimoniais das Pessoas de Direito Público ou de alcance de responsáveis, e, quando ajustadas, as decorrentes de contratos. Assim, a dívida ativa tributária é originária de impostos, taxas, contribuições de melhoria e parafiscais, bem como das penalidades pecuniárias delas decorrentes, se regularmente inscritas, conforme preceitua o art. 202 do CTN e finalizado o prazo para liquidação nas repartições ou agentes destas, como os Bancos.<sup>387</sup>

Instituída a dívida ativa tributária originária de crédito tributário,

<sup>384</sup> SEFAZ. **CEI:** O Cadastro Estadual de Inadimplentes. Disponível: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=1830>> Acesso em: 12 mai.2013, p. 3

<sup>385</sup> OLIVEIRA, Maria José Araújo.. **Curso à distância de processo administrativo fiscal**, p.59 – 60.

<sup>386</sup> OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso à Distância – livro base:** Cobrança administrativa de dívidas tributárias. Portal do Conhecimento, 2008. p. 61.

<sup>387</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p. 1007.

regularmente inscrita, depois de exaurido o prazo para efetivação do pagamento estabelecido por determinação da lei ou decisão final prolatada em processo regular. Deste modo, findo o prazo para adimplemento do débito fiscal previsto em lei ou por decisão irrecorrível, deve a autoridade fiscal inscrever o débito tributário na dívida ativa (art. 201)<sup>388</sup>, que deve atender aos requisitos do art. 202<sup>389</sup> e seu parágrafo único, ambos do CTN.<sup>390</sup>

Assim, esse último dispositivo assevera o que deverá conter no termo de inscrição de dívida ativa, que se constitui de um rol taxativo de itens que dever ser obrigatoriamente observado, sob pena de nulidade, pois se estaria cerceando o exercício do direito de ampla defesa, amplamente garantido por nossa Constituição Republicana de 1988. Observa-se que o referido artigo segue linha impositiva que o art. 142, do CTN preconiza, no qual o legislador também determina o que deverá conter um lançamento.<sup>391</sup>

Vale frisar que tais requisitos são essenciais, face aos efeitos da inscrição, se houver qualquer omissão, causará a nulidade da inscrição, e conseqüentemente, do processo de cobrança dela resultante (art. 203,<sup>392</sup> CTN). Entretanto, referido dispositivo, estabelece que a nulidade possa ser sanada até a decisão de primeira

<sup>388</sup> Art. 201, do CTN: Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. [...] Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>

<sup>389</sup> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: [...] I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível o domicílio ou a residência de um e de outros; [...] II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; [...] III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; [...] IV - a data em que foi inscrita; [...] V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.[...] Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>

<sup>390</sup> HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Curso de direito tributário**, p.120.

<sup>391</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário**, p. 421.

<sup>392</sup> Art. 203, do CTN: A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>

instância, por meio da substituição da certidão nula.<sup>393</sup>

A regra do art. 203, do CTN determina que caso haja vício formal, ou seja, omissão de quaisquer requisitos elencando no art. 202, do CTN causa nulidade da referida inscrição e do processo de cobrança dele resultante. Mas, se a Fazenda Pública poderá substituir a certidão nula por outra formalmente correta até antes da decisão de primeira instância, devolvendo-se o prazo para defesa, para garantir a ampla defesa prevista constitucionalmente.<sup>394</sup>

O Superior Tribunal de Justiça determinou que é obrigatório a observação de todos os requisitos previstos no art. 202, do CTN, sob pena de nulidade da inscrição, como define o art. 203, do CTN.

[...] 1. Os arts. 202 e 203 do CTN e 2º, §§ 5º e 6.º da Lei nº 6.830 /80, preconizam que a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida em que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária. [...] 2. A finalidade dessa regra de constituição do **título** é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos **títulos** de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias. 3. A verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial, ante a incidência da Súmula 07/STJ. [...]5. “É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais” (Súmula nº 189/STJ). [...] 6. A ofensa a princípios e preceitos da Carta Magna não é passível da apreciação em sede de recurso especial.[...]8. Agravo regimental desprovido.<sup>395</sup>

Corroborando com tal regramento, a Lei 6.830/80 - LEF, também menciona no seu art. 2º, §8º que havendo a substituição da certidão de inscrição em dívida ativa, haverá a devolução do prazo.

Essa regra foi ratificada pelo STJ, que firmou entendimento sobre a possibilidade da substituição, por meio da Súmula 392 no qual: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. Nesse sentido, colaciona-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPVA. EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA. POSSIBILIDADE ATÉ A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OFENSA AO ART. 2º, 8º, DA LEF RECONHECIDA. CONTRADIÇÃO VERIFICADA. [...] 1. Verifica-se contradição no julgado que reconheceu a nulidade da CDA que não

<sup>393</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, p. 513.

<sup>394</sup> MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário**, p.424.

<sup>395</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 972.700/SC**. Relator: Min. LUIZ FUX. DJe: 29/9/2008

especificou o exercício a que se referia a dívida de IPVA e o veículo que a originou e, em simultâneo, ressalvou a possibilidade de emenda ou substituição do título executivo na origem, nos termos do preceituado pelos artigos 2º, 8º, da LEF e 203 do CTN. [...] 2. A Primeira Seção deste STJ, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência do Recurso Especial n. 823.011/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, DJ de 05/03/2007, assentou o posicionamento na linha de ser permitida à Fazenda Pública a substituição da Certidão de Dívida Ativa para especificar a origem da dívida, anotar os exercícios compreendidos e indicar o número do veículo tributado pelo IPVA, até a prolação da sentença dos embargos à execução, conforme a inteligência do 8º do art. 2º da Lei 6.830/80.[...] 3. No caso dos autos, verifica-se que o juízo de primeiro grau, sem determinar a intimação do exeqüente para que promovesse a substituição do título, extinguiu o feito executivo por entender nula a CDA que não especificou o exercício a que se referia a dívida de IPVA e o veículo que a originou. Nesse passo, conforme entendimento assinalado devem ter retorno os autos à origem para que seja conferida ao Embargante a emenda ou a substituição da CDA.[...] 4. Embargos de declaração ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, para o fim de determinar o retorno dos autos à origem para que seja conferida ao Estado do Rio Grande do Sul a possibilidade de emenda ou substituição da CDA.<sup>396</sup>

Com efeito, uma vez instituído o crédito, debatido ou não na esfera administrativa, torna-se este decisivo, devendo o sujeito passivo ser intimado para pagar por decisão ou lei, transcorrido o prazo legal sem pagamento, o crédito tributário é inscrito na dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária que viabiliza a Fazenda a ingressar em juízo com ação de execução fiscal, haja vista que a certidão de dívida ativa é título executivo extrajudicial, a vista do CPC.<sup>397</sup>

O parágrafo único do art. 201 garante que o acréscimo contínuo ou periódico dos juros não prejudica a presunção jurídica de liquidez do crédito tributário, podem ser adicionados no momento da propositura da ação, embora não constando do título e sem comprometer sua “liquidez”. É mais uma prerrogativa da Fazenda Pública.<sup>398</sup>

**Súmula 44 do TFR.** Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no juízo falimentar; posto a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico. [...] **Súmula 45 do TFR.** As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária.<sup>399</sup>

Com efeito, na expressão crédito tributário abrange o tributo, os juros, a correção monetária, assim como, o valor das multas, que também devem ser

<sup>396</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 891.577/RS**. Rel. Min. Luiz Fux. DJe.: 6.2.2009

<sup>397</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 799.

<sup>398</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 799.

<sup>399</sup> BRASIL, Tribunal Federal de Recursos. **Súmulas do Tribunal Federal de Recursos**. Disponível em: < [http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/sumula\\_tfr/sumulas\\_tfr.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/sumulas_tfr.htm)>.

corrigidas.

Estabelece o art. 204 do CTN que a dívida regularmente inscrita tem presunção a certeza da liquidez e possui efeitos de prova pré-constituída. Entretanto, ilustra o parágrafo único que essa presunção é relativa, pois pode ser contestada em juízo por prova incontroversa, a encargo do sujeito passivo ou terceiro interessado.<sup>400</sup>

A certidão de dívida ativa é título abstrato que possui um elevado grau de efeito. Possibilita à Fazenda Pública a imediata constrição dos bens do devedor, assim entendido como contribuinte ou responsável; goza da presunção de certeza, ou seja, direito do credor; liquidez, qual seja, o quantum devido e exigibilidade, que é a condição para o exercício do direito de ação.<sup>401</sup>

Logo, “o ato de inscrição em dívida não tem qualquer influência na contagem do prazo prescricional, pois a sua finalidade é criar para o Fisco um título de crédito, com efeito de prova pré-constituída, em virtude da sua presunção de certeza e liquidez”<sup>402</sup> e “a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário opera-se em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, consoante o art. 174 do CTN, que é lei complementar”.<sup>403</sup>

Assim, “constituído o crédito tributário através do auto de infração, o prazo prescricional da ação de cobrança fica suspenso até a notificação da decisão final, relativa aos recursos interpostos, proferidos na instância administrativa”.<sup>404</sup>

Nos termos da Súmula 409 do STJ: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, §5º, do CPC)”.<sup>405</sup>

Portanto, tem-se que o prazo da prescrição é de cinco anos calculados a partir da constituição do crédito, ou seja, da data prevista para o adimplemento do lançamento comunicado ou do decurso do prazo de 30 dias computados da decisão definitiva. Não existindo prescrição intercorrente no processo tributário administrativo,

---

<sup>400</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 625.

<sup>401</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 799.

<sup>402</sup> BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **AC. nº 91.09082-8-DF**, Rel. Fernando Gonçalves, DJ de 08.06.91, p. 223

<sup>403</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Resp. 12.443-RN**, Rel. Min Peçanha Martins, DJ de 7/3/94, p.1.155

<sup>404</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 11.411-DF**, Rel. Min. Pádua Ribeiro, DJ de 2/8/93.

<sup>405</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stj/stj\\_\\_0409.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj__0409.htm)>.

ou seja, entre o lançamento e decisão definitiva não advém o prazo prescricional.<sup>406</sup>

### 3.1.3 Aplicabilidade dos novos sistemas de fiscalização e cobrança

As normas do sujeito ativo e os poderes em matéria de fiscalização interna e externa de seus agentes são estabelecidos em lei. As leis inerentes aos tributos mais importantes, como o IPI, o Imposto de Renda, o ICMS, bem como os direitos alfandegários, possuem normas com essa finalidade.

A fiscalização de tributos está prevista no Código Tributário Nacional - CTN, artigos 127 a 132, e 194 a 200; no Código Tributário Estadual - CTE; Regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Fiscal – PAF, artigos 1º a 6º.

Os procedimentos de fiscalização de tributos do Estado do Maranhão estão previstos nos artigos 151 a 157 do Código Tributário Estadual, Lei 7.799, de 31/12/2002.<sup>407</sup>

Com efeito, a fiscalização tributária estadual será desempenhada sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuinte ou não, se forem sujeitos passivos

<sup>406</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**, p. 304.

<sup>407</sup> MARANHÃO. **Código Tributário Estadual**, Lei 7.799, de 31/12/2002. Palácio do Governo do Estado do Maranhão, 2002. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=575>>. “Art. 151. A fiscalização dos tributos estaduais será exercida sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que forem sujeitos passivos de obrigações tributárias, inclusive sobre as que gozarem de imunidade ou isenção”.[...] “Art. 152. O funcionário que proceder ou presidir a quaisquer diligências ou atos relativos à fiscalização lavrará termo próprio para que se documente o início do procedimento, na forma e nos prazos previstos em regulamento”.[...]“Art. 153. Os funcionários fiscais requisitarão o auxílio da Polícia Militar ou Civil, quando vítimas de desacato no exercício de suas funções ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, desde que se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”. [...]“Art. 154. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros”:[...] I - os contribuintes e todos os que tomarem parte em operações tributáveis;[...] II - os tabeliães, escrivães, e demais serventuários de ofício;[...] III - as empresas de transporte e os condutores de veículos em geral, empregados no transporte de mercadorias; [...] IV - os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras; [...] V - os síndicos, comissários, inventariantes e liquidatários; [...] VI - as empresas de administração de bens;[...] VII - os leiloeiros, corretores e despachantes oficiais; [...] VIII - as companhias de armazéns gerais;[...] IX - quaisquer outras entidades ou pessoa em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.[...] Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão do cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. [...] Art. 155. A isenção e a imunidade não desobrigam o cumprimento das obrigações acessórias instituídas na legislação tributária do Estado.[...] Art. 156. Os livros e documentos que envolvam direta e indiretamente, matéria de interesse tributário, são de exibição obrigatória ao Fisco. [...] “Art. 157. No caso de recusa de apresentação de livro ou documento, o agente do fisco poderá lacrar os móveis em que, possivelmente, eles estejam, e solicitará de imediato, diretamente ou por intermédio da repartição fiscal, providências para que se faça exibição judicial”.

de obrigação tributária, até as que gozam de imunidade ou isenção (art. 151, CTE).

A Ação fiscal ou procedimento fiscal é um conjunto de atividades exercidas pela autoridade fiscal no interesse da Administração Financeira.<sup>408</sup>

A Fiscalização, no Maranhão fica a cargo dos auditores fiscais, que procederão à auditoria nos livros e documentos fiscais e contábeis do sujeito passivo, para averiguar a precisão das informações prestadas em suas Declarações de Informações Econômica-Fiscais- DIEF e examinar o implemento das obrigações principais e acessórias.<sup>409</sup>

A fiscalização tributária, por se constituir num poder-dever do Estado, face à obrigação de pagar tributo decorrente de lei, deve o Fisco exercer o controle sobre o comportamento dos sujeitos, para que cumpram suas obrigações, pois o crédito tributário é parte do patrimônio público, portanto, indisponível, conforme estabelece o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.<sup>410</sup>

Atividade fiscalizatória, como uma atividade administrativa deve ser documentada, por meio de lavratura de termo e autos, de acordo com as formalidades prevenidas nas normas aplicáveis, intrínsecas a cada esfera administrativa, bem como, à espécie do tributo para o qual foi instituída, como forma de realizar-se a segurança jurídica.<sup>411</sup>

A Lei Complementar 104/2001 aumentou os poderes da fiscalização tributária ao admitir assistência mútua entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao determinar que pudessem trocar informações através de convênios (art. 199, CTN).

É comum na esfera das administrações tributárias a celebração de convênios de cooperação técnica, visando à troca de informações, cessão de sistema, fiscalização conjunta entre os estados, bem como a criação de foros para debates de temas comuns e incremento de soluções que satisfaçam melhor aos estados, por exemplo, Encontro Nacional de Administradores Tributários - ENAT, Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributário - ENCAT, entre

---

<sup>408</sup> ROCHA, Sergio André (Coord.). **Processo administrativo tributário**: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.27.

<sup>409</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, p. 212.

<sup>410</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 325.

<sup>411</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 325.

outros.<sup>412</sup>

Todos os procedimentos das atividades de cobrança são informatizados com muitos serviços disponíveis na internet, o que facilita a redução dos custos, tanto à Administração Pública quanto ao contribuinte, por exemplo: emissão de Documento de Arrecadação Estadual – DARE, solicitação de parcelamento, consulta de processo, consulta de pagamento, dentre outros.

### 3.2 CONTROLE DE EVASÃO FISCAL, ELISÃO FISCAL E ELUSÃO FISCAL

A falta de legitimidade na criação e cobrança do tributo, uma vez que não representa a vontade dos representantes da sociedade, além da alta carga tributária, assim como, sua má distribuição entre os cidadãos; a concessão de privilégios fiscais não justificados para certos seguimentos sociais; a deterioração do pacto social, motivadas pelos conflitos entre setores da sociedade relativos à função a ser cumprida pelo Estado e as condições para seu financiamento, a má aplicação dos recursos arrecadados, são fatores que colaborem para o detrimento das características e necessárias de uma tributação justa.<sup>413</sup>

Somando-se às essas possíveis impropriedades na instituição da norma tributária de incidência, um dos motivos maiores desse desequilíbrio origina-se da evasão e elisão tributária, bem como das suas consequências sobre os postulados basilares da tributação. A evasão fiscal e a elisão são dois temas que vem apresentando proporções inquietantes no atual conjuntura da globalização.<sup>414</sup>

Ocorre a evasão fiscal quando o contribuinte usa procedimento reprimido pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento do tributo. Caracteriza-se a evasão tributária por uma economia ilícita ou fraudulenta de tributos, porém sua concretização ocorre necessariamente pelo não cumprimento de regras de conduta tributária ou pelo uso de fraudes.<sup>415</sup>

Nesse sentido, define-se, a evasão fiscal é, *lato senso*, toda e qualquer ação ou omissão que possa elidir, reduzir ou retardar o adimplemento da obrigação tributária. No sentido estrito, evasão, é o ato consciencioso do contribuinte que tem

---

<sup>412</sup> OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso a distância de processo administrativo fiscal**, p.19.

<sup>413</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: ilicitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá, 2012, p. 55.

<sup>414</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: ilicitude e abuso de direito, p. 55 - 56.

<sup>415</sup> GUTLERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**: elisão e evasão fiscal. São Paulo, 2006, p. 58.



como finalidade, usar os meios ilícitos, para extinguir ou reduzir ou retardar o pagamento do tributo realmente devido<sup>416</sup>.

Assim, sempre que o contribuinte age de forma proibida pelo ordenamento, para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento do de tributo usa de prática evasiva, uma vez que, a evasão tributária é o acúmulo ilícito ou fraudulento de tributos, pois sua concretização passa basicamente pelo descumprimento de normas de conduta tributária característica da evasão<sup>417</sup>.

Nesse contexto, a evasão fiscal, tem o sentido de fraude, pois é a prática concebida com o fim de, se ocorrer o fato gerador, subtrair o seu conhecimento aos agentes fazendários, assim como dar a eles conhecimentos quantitativos ou qualitativos diverso desse fato, de forma a se eximir indevidamente o sujeito passivo da obrigação tributária, e, portanto do pagamento do tributo devido<sup>418</sup>.

Já a elisão fiscal é, de acordo com a tradição relacionada com a atividade lícita, reservadas a diminuir a carga tributária de pessoas físicas e jurídicas. Assim, a elisão fiscal também notoriamente denominada como planejamento tributário, entre outras expressões similares, assinalar-se como conjunto de práticas, tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas, com o escopo de planejarem e realizar suas atividades de forma a incidirem na menor tributação possível.<sup>419</sup>

A anotação de Decoman é no sentido de apontar que realmente se tornou indefensável a posição de que a “elisão praticada com base na interpretação dos conceitos do direito privado e sem simulação é sempre lícita”.<sup>420</sup> Como afirma Alfredo Augusto Bekcker<sup>421</sup> “seria um absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos), para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributos mais elevados”.

Portanto, com o uso de técnicas elisivas o contribuinte deixa de praticar o fato imponible do tributo ou o faz de forma que possa sofrer menor ônus. Entre esses modos de “elidir-se”, ou seja, se omitir da prática de determinado fato imponible, existe a adoção de fórmulas ou formas jurídicas não exigidas pela legislação

<sup>416</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 368 - 369.

<sup>417</sup> MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**, p. 30.

<sup>418</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 40.

<sup>419</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**, p. 37 - 38.

<sup>420</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração de direito tributário**. 4. ed. rev., e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.128.

<sup>421</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**, p. 143.

tributária, apesar de atingir o mesmo resultado prático almejado. Essa técnica também se chama planejamento tributário.<sup>422</sup>

Nesse contexto, quanto à diferença entre a Elisão e a Evasão Fiscal, diante dos conceitos já apontados, observa-se que na evasão e na elisão, são análogas as intenções e as finalidades pretendidas, havendo, dessa forma, uma delicada linha divisão entre elas. O comportamento elisivo ou evasivo sempre tem a mesma finalidade, em síntese, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo.<sup>423</sup>

A Elisão fiscal é fenômeno por meio do qual o contribuinte, mediante o planejamento de negócios jurídicos irregulares ou indiferentes despojados de causa ou preparados como simulação ou fraude à lei, arrisca impedir a incidência da norma tributárias impositiva e tem a finalidade de enquadrar-se em regime fiscal mais adequado ou conseguir algum benefício fiscal específico. É uma figura jurídica que existe no ordenamento jurídico de outros países, além a finalidade da evasão e da elisão fiscal.<sup>424</sup>

Com efeito, tem-se a elusão tributária quando o contribuinte visa buscar uma tributação menos onerosa, embora assumindo o risco pelo resultado de sua conduta, usa de meios atípicos, tanto para evitar a ocorrência do fato gerador quanto para submetê-lo à incidência de norma menos dispendiosa.<sup>425</sup>

Nessa situação, o planejamento fiscal ou tributário *lato sensu* é o conjunto de atividades presentes ou os projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte, assim entendida pessoa física ou jurídica, referente ao seu conjunto de deveres fiscais e demais atividades com intuito de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e outras atividades com repercussões tributárias, de forma a causar menor ônus fiscal admissível.<sup>426</sup>

### **3.2.1 Abuso de poder e excesso de exação: entraves a uma fiscalização democrática**

A lei representa uma manifestação da vontade dos cidadãos, que fixando

---

<sup>422</sup> MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**, p. 33

<sup>423</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 372.

<sup>424</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 373 -374.

<sup>425</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: ilicitude e abuso de direito.**, p. 216..

<sup>426</sup> MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**, p. 33

no ordenamento os poderes dos agentes da administração pública e seus limites, permitem que a Administração Pública controle seus atos, por meio da fiscalização. Se não houver aceitação dos administrados, o exercício do poder é tirania, sem legitimidade, uma vez que, essa aceitação é que torna poder legítimo.<sup>427</sup>

Administração Pública, nos Estados de Direito como o nosso, deve basear suas manifestações na lei, incluindo-se nestas até as realizadas por meio dos atos discricionários, nos quais o administrador público fica subordinado cominações legais, relativas à competência, finalidade e forma, apenas agindo com liberdade na estreita faixa da conveniência e da oportunidade administrativas.<sup>428</sup>

Nesse contexto, é conferido o poder administrativo a autoridade pública com determinados limites e forma legal de utilização, sem arbítrios, violências, perseguições ou nepotismo governamentais, pois, o ato de autoridade, para ser irrepreensível, deve embasar-se na lei, na moral da instituição e com o interesse público, sem tais requisitos são passivos de nulidade.<sup>429</sup>

Essa essencial garantia constitucional conferida aos cidadãos expressa que o Estado apenas pode modular o comportamento destes, por meio de um instrumento chamado lei, ou seja, para se estabelecer uma conduta aos particulares, assim como, para proibir-lhes uma conduta, é indispensável o instrumento legislativo, pois, outra espécie de ato normativo – um ato administrativo, por exemplo, é inidôneo para tal finalidade<sup>430</sup>.

No exercício de tais atribuições os agentes públicos muitas das vezes agem de forma desvirtuada, numa aparição com se fora uma simples relação de poder, um poder absoluto sem limites. Estas anomalias ocorrem com maior frequência em determinadas atividades públicas, nas quais os agentes detêm o poder de polícia, como na área da segurança pública, bem como na fiscalização tributária.<sup>431</sup>

O poder de polícia como o conjunto de atividades estatais dedicadas a condicionar o exercício da liberdade e da propriedade dos particulares com a finalidade de ajustar aos interesses coletivos. Esta expressão, em sentido amplo,

---

<sup>427</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 211.

<sup>428</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Atuali. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emanuel Burle Filho. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94 -95.

<sup>429</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. Atuali. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emanuel Burle Filho. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94 -95.

<sup>430</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional, p.74.

<sup>431</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 212

envolve todos os atos exercidos por qualquer dos Poderes do Estado que consintam em tais características.<sup>432</sup>

Com efeito, no exercício do poder de polícia há uma disputa entre a liberdade do cidadão e o poder do Estado. Nesta demanda, existem muitas situações, em que a vontade do agente estatal em evidenciar seu ânimo, nomeadamente quando contrariado, comete abusos ou desvios de poder e excessos de exação, poder este que não é da autoridade administrativa, mas do próprio Estado, exercidos em nome deste pelas autoridades administrativas.<sup>433</sup>

Apesar de parte da doutrina não admita a existência de poder das autoridades administrativas, pois tal poder não é um poder da autoridade em si, mas um poder no qual este se investe, atuando impessoalmente com o fito de atingir os objetivos determinados pelo interesse público.<sup>434</sup>

Deste modo, sendo o poder uma prerrogativa da autoridade, que deve usá-lo normalmente, sem excessos. Ocorre o abuso de poder nas situações em que a autoridade, apesar de competente para prática do ato, exceda os limites de suas atribuições ou se afasta das finalidades administrativas. Como todo ato ilícito, o abuso do poder se reveste das formas mais diversificadas, ora se apresenta ostensivo de forma truculenta, às vezes dissimulado como o estelionato, e às vezes não frequente como oculto na aparência dos atos ilegais.<sup>435</sup>

A atividade fiscalizatória tributária deve ser vista com atenção a anulação dos atos exercitados com abuso de poder, pois, o exercício desta atividade é verificar a efetividade do adimplemento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos, e se houver falhas ou omissões, deverá a autoridade administrativa proceder ao lançamento, devendo responder por responsabilidade funcional se assim não proceder. Com efeito, se existir algum abuso de poder no interregno entre o início da ação fiscalizatória e o lançamento tributário, este é nulo, por está maculado pelo abuso de poder.<sup>436</sup>

---

<sup>432</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A taxa de polícia determinada: anotação de responsabilidade técnica - suas inconstitucionalidades e ilegitimidade - questões conexas. *In*: DONNINI, Rogério; CARRAZZA, Roque Antonio (Coords.). **Academia paulista de direito**: temas atuais de Direito. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 315.

<sup>433</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 212

<sup>434</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 212.

<sup>435</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. Atuali. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emanuel Burle Filho, p. 95.

<sup>436</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 216.

Assim sendo, verifica-se que o abuso do poder das autoridades públicas não encontra guarida no ordenamento jurídico, pois afronta os direitos dos cidadãos com vista a auferir da administração pública um tratamento respeitoso, eficiente e rigorosamente ajustado ao estabelecido em lei.<sup>437</sup>

Firmado o primado da segurança jurídica nos ideais de igualdade e certeza, esta última ideia leva ao princípio dela originado, ou seja, o da legalidade, esculpido no art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”.<sup>438</sup>

Oswaldo Ferreira de Melo<sup>439</sup> ao se referir sobre a legitimidade e legalidade afirma que: “O Direito, visto como ordenamento abrange um conjunto de normas de conduta e procedimentos judiciais. Seu fim é estabelecer regras coativas de convivência e sobrevivência social, postas em vigência pelo Estado, segundo uma rígida organização”.

Por outro lado, o exercício das prerrogativas, isto é, o uso do poder público implica o cumprimento de certos limites e condições reguladas na própria lei que fixa a competência do agente. Caso se afaste dos limites ou dos fins legais, o agente comete abuso de poder e pratica, em consequência, ato nulo.<sup>440</sup>

Na esfera constitucional, no que se refere aos direitos individuais, previstos no inciso XXXIV, art. 5º, alínea “a”, assevera que a todos são assegurados, independentemente do pagamento de taxa, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de seus direitos ou contra abuso de poder.

Por sua vez, no âmbito infraconstitucional, a Lei 4.898, de 9 de dezembro de 1965, que trata do Direito de Regulamentação e o Processo de Responsabilidade Administrativa Civil e Penal nas situações de autoridade e, conseqüentemente, é assegurado o direito de representação exercido por meio de petição destinada a autoridade superior da autoridade civil ou militar responsável, bem como ao Representante do Ministério Público competente para promover ação penal contra a autoridade culpada.<sup>441</sup>

---

<sup>437</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 216.

<sup>438</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>439</sup> MELO, Oswaldo Ferreira de. **Fundamento da política jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1994, p. 81.

<sup>440</sup> FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 632.

<sup>441</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária: prerrogativas e limites**, p. 218.

Já o direito do contribuinte à indenização por abuso de autoridade está previsto no § 2º, do art. 6º, do referido diploma legal, que dispõe sobre aplicação da “sanção civil, caso não seja possível fixar o valor do dano, consistirá no pagamento de uma indenização de quinhentos a dez mil cruzeiros”, que por se encontrar desatualizada em relação ao valor monetário, caberá ao judiciário apreciar o valor da indenização proposta pelo prejudicado, que se julgada procedente, fixará os valores da indenização ou acolher o pleito da parte.<sup>442</sup>

O Excesso de exação na esfera penal ocorre, portanto, quando o “funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber ser indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”.<sup>443</sup>

Nesse sentido, concebem-se a ideia de exação quando há arrecadação ou cobrança austera do tributo ou da dívida, porém o tipo injusto penal alcança na referida norma na ação do funcionário que pratica o excesso no exercício de sua função, sem, a princípio, pretender obter qualquer vantagem para si ou para outrem.<sup>444</sup> Não se caracteriza nesta situação, um desvio de conduta, e sim um abuso cometido em decorrência da vontade de arrecadar. E qualquer exorbitância pode ser perpetrada em nome do interesse público, porquanto, o interesse público implica também respeito das normas, do equilíbrio e ausência de excesso.<sup>445</sup>

Constitui crime contra a Administração Pública o excesso de exação. A criminalização desse comportamento tem como finalidade proteger a ordem tributária e a ordem interna da administração. A exigência de pagamentos indevidos, ou usar meios constrangedores, para se obter pagamentos devidos, causa prejuízos financeiros e danos morais aos contribuintes, bem como denigre a imagem da Administração Pública, pois o delito é cometido não em nome do agente, mas em nome da organização a que serve o que gera direito ao contribuinte à indenização pelo excesso de exação.<sup>446</sup>

Antes de 1990 os emolumentos eram computados no tipo para efeito de

---

<sup>442</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 220.

<sup>443</sup> BRASIL. **Código Penal**, Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Presidência da República, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>, art. 316, § 1º.

<sup>444</sup> PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal**: parte especial, arts. 250 a 359-H. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, vol.3, p. 462.

<sup>445</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 221.

<sup>446</sup> FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização tributária**: prerrogativas e limites, p. 221.

incidência *sanctio juris* e capitulação penal do art. 316, do Código Penal. Hodiernamente a Lei 8137/90 alterou estes dispositivos, limitando a cobrança de tributos e contribuições sociais, excluindo os emolumentos cobrados excessivamente, que podem caracterizar a apropriação indébita, delito do artigo 168 do Código Penal e se funcionário público praticar a cobrança duas ou mais vezes, no caso de reincidência, por força do artigo 18 do Decreto – lei nº 115/67 (STF, RTJ 94/31). Assim, o Superior Tribunal de Justiça lecionam dessa forma, excluindo os emolumentos e custas:<sup>447</sup>

HABEAS CORPUS. COBRANÇA DE EMOLUMENTOS EM VALOR EXCEDENTE AO FIXADO NO REGIMENTO DE CUSTAS. CONSEQÜÊNCIA. [...]1. Tipifica-se o excesso de exação pela exigência de tributo ou contribuição social que o funcionário sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatória ou gravosa, que a lei não autoriza. [...] 2. No conceito de tributo não se inclui custas ou emolumentos. Aquelas são devidas aos escrivães e oficiais de justiça pelos atos do processo e estes representam contraprestação pela prática de atos extrajudiciais dos notários e registradores. Tributos são as exações do art. 5º do Código Tributário Nacional. [...] 3. Em conseqüência, a exigibilidade pelo oficial registrador de emolumento superior ao previsto no Regimento de Custas e Emolumentos não tipifica o delito de excesso de exação, previsto no § 1º, do art. 316 do Código Penal, com a redação determinada pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. [...]4. “Recurso provido para trancar a ação penal”.<sup>448</sup>

É dever de a Administração Pública observar aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, esculpidas no art. 37 da Constituição Federal. Pois, é evidente que não basta serem lembrados os requisitos formais e materiais dos atos administrativos, para se atingir a eficiência, mas é imprescindível a observância a um *plus* constitucional, ou seja, submissão às normas morais que conduzem o ato público.<sup>449</sup>

Por outro modo, a formulação de políticas tributárias, a instituição e cobrança de tributos exigem a observância de princípios fundamentais que norteiam o Estado Democrático de Direito. Entre esses princípios fundamentais devem ser observados, no exercício do poder de tributar, os princípios da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

Tais procedimentos de fiscalização devem ser realizados sem abuso de

<sup>447</sup> SIQUEIRA, Flavio Augusto Maretti Sgrilli; CAMARGO, Jordana Luchetti de. **Responsabilidade penal pelo excesso de exação**. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=3341&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=3341&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 03.nov.2013

<sup>448</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC: 8842 SC 1999/0066026-9**, Relator: Min. Fernando Gonçalves, DJ 13.12.1999

<sup>449</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 446.

poder e excesso de exação, que são entraves a uma fiscalização democrática, pois violam o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, não se compreender o Direito como simples meio de repressão social, abonador somente da segurança jurídica, mas necessita estabelecer-se como meio propulsor de uma estética da convivência humana. Ao determinar limites, necessita dar também condições de transposições de uma vida sem qualidade, sem autonomia e sem esperança.<sup>450</sup>

Logo, o papel principal cabe à Política Jurídica, que tem como finalidade analisar o Direito posto, positivado, analisando o seu ajustamento às necessidades e aspirações sociais, sua correlação aos valores da justiça propagados na consciência jurídica da Sociedade. Imprescindível se faz procurar um embasamento ético para a norma jurídica, assim como, compreender a função estética. Com efeito, toda norma sem o caráter de justiça, eticidade e utilidade social, apresenta-se como falha em seu conteúdo material, apesar de se exibir como válida formalmente.<sup>451</sup>

Vale dizer que, assiste ao contribuinte o direito à indenização pelo excesso de exação da mesma forma que nas situações de abuso de poder, pois o excesso de exação fere a imagem da Administração Pública, bem como provoca prejuízo ao patrimônio do contribuinte e a sua honra causada pela conduta ilícita do agente público que também denigre a imagem do Estado.

### 3.2.2 Estruturas de controle de evasão fiscal e proteção ao contribuinte

Devido à elevada carga tributária, no sistema tributário atual, busca-se uma economia fiscal, por meio de um instrumento denominado planejamento tributário, uma vez que a atividade empresária, desenvolvida de forma preventiva, planeja seus atos e fatos administrativos com a finalidade de avisar os ônus fiscais nas suas operações legais disponíveis.<sup>452</sup>

---

<sup>450</sup> DIAS, Maria da Graça dos Santos. Refletindo sobre a criança e o adolescente: um desafio do direito neste trânsito para a pós-modernidade. In: DIAS, Maria da Graça dos Santos; SILVA, Moacyr Motta da Silva; MELO, Osvaldo Ferreira de. **Política jurídica e pós-modernidade**. Florianópolis: Conceito, 2009, p. 65.

<sup>451</sup> DIAS, Maria da Graça dos Santos. Refletindo sobre a criança e o adolescente: um desafio do direito neste trânsito para a pós-modernidade. In: DIAS, Maria da Graça dos Santos, SILVA, Moacyr Motta da Silva; MELO, Osvaldo Ferreira de. **Política jurídica e pós-modernidade**, p. 43.

<sup>452</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito**



Desse modo, apenas quando constituídos os atos jurídicos almejados pelo contribuinte, em consonância com o ordenamento jurídico, consolidados seus atos comissivos ou omissivos, com objetivos ilícitos, é que surge a possibilidade para os atos de controle realizados pelo Fisco.<sup>453</sup>

Assim, com a verificação de um marco entre limites legítimos e ilegítimos do procedimento do contribuinte com fins de praticar atos ou negócios que resulte economia de tributos, embora obtenha semelhante resultado econômico àquele ato ou negócio conforme a norma legal da incidência tributária está sujeito à análise de métodos de controle pelos quais se evita ou se desconsidera tais atos ou negócios<sup>454</sup>.

No Brasil, as normas gerais antielisivas estão previstas no parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, que segundo alguns doutrinadores não apresentam qualquer vício, encontra amparo na Constituição, especialmente nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sem violar garantia ou qualquer direito do contribuinte.

As exceções à norma do referido dispositivo são os casos de simulação, disciplinadas no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto existem algumas divergências pontuais interpretativas com vista à abrangência do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação introduzida pela LC 104/01. Entretanto, pode-se afirmar que tal dispositivo constitui norma antievasão, notadamente no que se refere à hipótese de simulação, concebendo apenas uma complementação das disposições já viventes sobre o assunto.<sup>455</sup>

Constitui-se pressuposto da simulação a existência formal de ato ou negócio, para que a Fazenda Pública, alvo que predispõe a alegação da Fazenda Pública de ser ato ou negócio jurídico fictício e prová-lo, o que deve oportunizar a defesa do contribuinte, sempre haja existência formal do ato ou negócio, embora seja discutida sua efetividade.<sup>456</sup>

Assim, combate-se a simulação mediante provas dos fatos que só pode realizar-se por meio de uma fiscalização eficaz, essencial na repressão da simulação

---

**Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 366.

<sup>453</sup> MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 366.

<sup>454</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: ilicitude e abuso de direito**, p. 224.

<sup>455</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: ilicitude e abuso de direito**, p. 242.

<sup>456</sup> GUTLERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**, p.103.

no âmbito tributário. Com efeito, considera-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC 104/01, visa o combate às práticas evasivas e não a elisão fiscal.<sup>457</sup>

Em relação à proteção do contribuinte o referido dispositivo expande a certeza jurídica do contribuinte, uma vez que exige procedimentos exclusivos, por meio de lei instituída pela pessoa política competente, para aplicação da respectiva medida repressiva. Apresenta-se, assim, um direito seguro quando possa originar a previsibilidade, pela certeza, legalidade, bem como respeito à hierarquia normativa e publicidade, além de assegurada a irretroatividade do desfavorável, além da interdição arbitrariedade, sendo incompatíveis com atuações discricionárias da Administração e uso de conceitos jurídicos indefinidos.<sup>458</sup>

Dessa feita, sendo necessário um procedimento legal, aumentando o campo de previsibilidade e diminuindo a chance de arbitrariedade e indeterminação conceitual, pela tipificação das situações de dissimulação, conforme a competência materiais de cada ente político, o ordenamento concede aos contribuintes maior segurança jurídica, pela submissão da decisão de desconsideração e reclassificação dos atos ou negócios simulados a um necessário processo administrativo, com vista a essa finalidade, com objetivo de diminuir a discricionariedade, referente à apuração, com relação à análise das provas e a decisão das autoridades competentes, nesse sentido deve fazer jus aos elogios o parágrafo único do art. 116, do CTN, pelo apoio a segurança jurídica, que sugere, ao exigir que a dissimulação seja identificada e desqualificada, mediante procedimento estabelecido por lei ordinária. 459

### **3.2.3 Aplicação dos novos sistemas de fiscalização e cobrança frente ao controle de evasão fiscal**

Com a evolução da Internet e os diversos meios de transmissão nossa geração se beneficiou com nova revolução: a Cibernética que facilitou a comunicação entre as pessoas de todos os países das diferentes culturas e linguagens, que viabiliza troca de informações através de rede de computadores interligados.<sup>460</sup>

---

<sup>457</sup> GUTLERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**, p.103.

<sup>458</sup> MARINS, James (coord.). **Tributação e antielisão**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 78.

<sup>459</sup> MARINS, James (coord.). **Tributação e antielisão**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 79.

<sup>460</sup> JANNI, Tiago Cappi. O documento eletrônico como meio de prova no direito tributário. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 35.

É evidente a grande influência que o desenvolvimento da informática exerce sobre o comportamento humano, pois com o aprimoramento e extraordinária sofisticação dos computadores, máquinas que controlam outras máquinas, bem como permitem o controle do comportamento individual e coletivo.<sup>461</sup>

Não obstante as críticas, principalmente, pela falta de autenticidade, o documento eletrônico é, no Direito, mais um instrumento de prova, ao lado de outros documentos tradicionais, perícia, testemunhas, entre outros, sem que constitua prova maior que as outras provas já existentes no ordenamento, quando analisados pelo interprete diante de um fato jurídico..<sup>462</sup>

Assim, torna-se crescente o uso de documentos eletrônicos que oferecem novos padrões de transmissão e armazenamento de informações, pelo que deve o Direito se adaptar a essa realidade, bem como estabelecer novas regras para despertar a confiança e segurança aos fatos jurídicos originados desse convívio virtual.<sup>463</sup>

Por meio da informática fiscal, o cumprimento das obrigações acessórias passa ser eletronicamente e em lay-out determinada de forma antecipada é ajustada, assim, ao mesmo formato para as informações, que possibilitam às Fazendas o depósito desses dados a serem usados em todo tipo de cruzamento e permitem uma gestão tributária mais eficiente, após ter legitimada essa pretensão com a inclusão do inciso XXII no art. 37 da Constituição Federal de 1988, que possibilita o acompanhamento dos dados fiscais com mais eficiência.<sup>464</sup>

Com o lançamento por homologação previsto no art. 150 do Código Tributário Brasileiro, prevalente no ordenamento jurídico brasileiro, em que o próprio contribuinte faz o lançamento que será homologado pela autoridade administrativa, facilita a incidência tributária e aumenta o dever de vigilância do Poder Público sobre os atos do administrado. Essa forma de lançamento se tornou mais eficaz com a implantação do SPED, que viabiliza a integração de dados entre os Fiscos, a

---

<sup>461</sup> COELHO, Luiz Fernando **Saudade do futuro**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 20.

<sup>462</sup> JANNI, Tiago Cappi. O documento eletrônico como meio de prova no direito tributário. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**, p. 49-50.

<sup>463</sup> JANNI, Tiago Cappi. O documento eletrônico como meio de prova no direito tributário. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**, p. 50

<sup>464</sup> ANJOS, Ruabya Floriani dos. Sped fiscal e a informatização do lançamento por homologação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**, p. 53 - 54.

simplificação da apuração fiscal e celeridade na identificação dos ilícitos tributários.<sup>465</sup>

A escrituração contábil digital e a contabilidade comercial contábil das empresas viabilizam a integração e compartilhamento de dados contábeis e fiscais, têm a finalidade de racionalizar o fluxo de informações para os Fiscos brasileiros, diminuir os custos e dificuldades administrativas dos empresários, facilita o adimplemento das obrigações tributárias e o pagamento do tributo, bem como possibilita maior troca de informações entre as administrações tributárias, relativas ao controle e fiscalização dos tributos.

Os entes tributantes estão usando como meio de fiscalização e de arrecadação o cruzamento de dados dos contribuintes, além do serviço inteligente que analisa o risco de cada contribuinte, por meio da análise das informações sobre a capacidade econômica das pessoas, rendimento, movimentação financeira, gastos com cartão de crédito e aquisição de bens que tornará possível acompanhar setores com grande arrecadação, como bebida, cigarro e combustível.<sup>466</sup>

A inteligência fiscal abrange as atividades de estudo e análise de dados com objetivo de obter o integral conhecimento do fenômeno da evasão fiscal, nos seus aspectos macro e nas suas manifestações particulares, pois essas atividades são essenciais para correção de falhas que favorece o planejamento tributário.<sup>467</sup>

Foi assinado o contrato, em 1/9/2010, entre O Banco Interamericano de Desenvolvimento BID e o Estado de Santa Catarina, para melhorar eficiência e transparência da Gestão Fiscal do Estado. O programa é parte da linha de crédito do Programa de Modernização (Profisco), tem por objetivo incrementar a receita de Santa Catarina, aumentar a eficiência e eficácia do controle de gasto público; e consequentemente, fortalecer a administração tributária e financeira implementada com a gestão do crédito tributário e processos sustentados por certificação digital<sup>468</sup>

Assim, a programação ou plano de fiscalização que deve ter objetivos

---

<sup>465</sup> ANJOS, Ruabya Floriani dos. Sped fiscal e a informatização do lançamento por homologação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**, p. 61.

<sup>466</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Cruzamento eletrônico de dado. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.) e SILVA, Renata Elaline( Colob.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 97.

<sup>467</sup> PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio; MENDES, Wilson Roberto. **Fiscalização na Era Digital**, p. 81.

<sup>468</sup> MONITOR DIGITAL. **SC fecha contrato com BID para melhorar gestão fiscal do Estado**. Disponível em <<http://www.monitormercantil.com.br/index.php?pagina=Noticias&Noticia=84282&Categoria=CONJUNTO>>. Acesso em 07. nov.2013.

claros, tempo de vigilância, atividade a serem desenvolvidas, informações sobre as características dos contribuintes a serem trabalhadas, tipos de ações, entre outros, diante dos novos instrumentos de fiscalização eletrônicos contribuem para que se tenha uma fiscalização tributária e uma cobrança eficientes frente ao controle da Evasão fiscal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação dos princípios constitucionais à atividade de fiscalização e execução fiscal é um tema relevante no âmbito da Administração Pública, devido a sua importância para o ordenamento jurídico no âmbito da relação jurídica entre Estado e o sujeito passivo.

Por outro lado, a potestade administrativa deve exercer suas funções em prol do interesse público, que representa não o interesse da Administração, mas sim o interesse da coletividade.

Nesta senda, os princípios constitucionais servem de limite ao poder de tributar do Estado que deve ser exercido em conformidade com o estabelecido em lei e nos postulados esculpidos no texto constitucional.

A legislação tributária deve atender a certos requisitos e condições, bem como obedecer dois princípios: o dever de investigações tributárias aos sujeitos passivos e o dever de colaborações atribuídas aos sujeitos passivos, deveres estes originados do interesse público.

Para atingir seu objetivo fundamental, que é o de otimizar a arrecadação, a fiscalização tributária desempenha uma série de ações com características de orientação, controle e investigação com fins de obter resultados. Esses resultados que podem ser atingidos de forma imediata, concomitante com ação administrativa, ou mediata que depende de outros fatores e circunstâncias.

A fiscalização tributária tem o caráter sancionatório, além do caráter de orientação, controle e investigação. Detém caráter sancionatório quando se depara com irregularidades em que tem o dever de ofício de aplicar penalidades inerentes ao caso.

No exercício desse direito o dever de investigação da fiscalização tributária deve ficar adstrita aos elementos dos seus interesses sem ultrapassar a competência administrativa.

O que permeia a questão do sigilo fiscal em que a proteção da lei em que se referem aos sigilos de dados nos quais é necessário se respeitar a intimidade e a privacidade valores previstos na Carta Magna, cujo descumprimento caracteriza ilícito administrativo sem afastar o caráter

delituoso previsto na legislação criminal (art. 198 do CTN).

A fiscalização tributária se dá tanto no âmbito interno das repartições públicas como externamente, fazem-se as características dos tributos e das necessidades da Administração Pública de acompanhar e controlar os fatos econômicos base da arrecadação dos tributos.

Apesar da pretendida harmonia entre o fisco e o contribuinte a atividade fiscal tributária se apresenta conflituosa em diversos procedimentos. Vale destacar, a análise de informações fiscais, no que tange o banco de dados, análise de movimentação financeira em instituições bancárias, diligências em empresas nos seus respectivos estabelecimentos, diligência em veículos bem como a apreensão de mercadorias, documentos, além da interdição de estabelecimentos. E como ponto culminante a ação procedimental fiscal a lavratura de auto de infração.

A nulidade na fiscalização tributária levando em conta que a validade do ato depende de requisitos que, se inexistentes, caracterizam o ato com defeito elemento integrante da hipótese de incidência da regra jurídica que torna o ato nulo ou anulável. Neste contexto, o lançamento tributário com defeito não atende sua finalidade que é exigir do sujeito passivo o tributo devido, e, conseqüentemente, há quebra da efetividade na fiscalização tributária.

Com o avanço da informática, os entes políticos dispõem de mecanismos modernos de fiscalização e cobrança fiscal, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que inclui a Nota Fiscal Eletrônica, SPED Contábil e SPED Fiscal, para combater sonegação fiscal, portanto, garante o aumento da receita para o Estado e colaborar com a justiça social entre os contribuintes e fortalecer a concorrência.

Com a implantação completa das notas fiscais eletrônicas federais, estaduais e municipais, da escrituração contábil e fiscal digital, a partir de fevereiro de 2012, facilita-se a vida dos contribuintes nas suas atividades e prestações de Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e pelo Imposto sobre Produto Industrializado.

A Administração Tributária utiliza os meios convencionais de citação e, como advento do processo eletrônico, divulga as publicações via internet

pelo órgão oficial (impressa oficial), que satisfaz as condições para a citação válida e eficaz. Assim, os meios eletrônicos, facilitam o acesso às informações e tornam essa prática processual favorável ao monitoramento da arrecadação.

A aplicabilidade dos novos sistemas de fiscalização e cobrança junto ao fisco maranhense ocorre por meios da troca de informações com os demais entes políticos, através de convênios de cooperação técnica e com o uso de todos os procedimentos das atividades de cobrança com serviços disponíveis na internet, que reduz os custos tanto da Administração Pública quanto aos contribuintes.

A aplicação de tais sistemas no controle de evasão fiscal se verifica com o crescente uso de documentos eletrônicos que oferecem novos padrões de transmissão e armazenamento de informações, que possibilitam o cruzamento de dados pelas Fazendas e permitem uma gestão tributária mais eficiente.

Assim, com o lançamento por homologação, favorece-se a incidência tributária e a vigilância do Poder Público se tornou mais eficiente com a implantação do SPED, que possibilita a integração de dados entre os Fiscos, usados nos meios de fiscalização e arrecadação, além dos serviços de inteligência fiscal com atividades de estudos e análise de dados com objetivos de obter o integral conhecimento do fenômeno da evasão fiscal.

Deste modo, pode-se considerar que há uma ponderação entre tais fatores, conhecimento do direito e aplicação de novos recursos de fiscalização. Ambos não seriam suficientes para a maximização de receitas, porém são fortes instrumentos para se chegar a um equilíbrio entre o que se deixa de arrecadar e o que realmente se deve cobrar.

Portanto, dentre as três hipóteses levantadas na introdução, confirma a terceira hipótese, no qual se denota, que para se chegar uma maior eficiência de arrecadação sem que, contudo restrinjam-se os direitos dos contribuintes, estes em sentido amplo, não basta apenas conhecer os direitos e aplicá-los, mas munirem-se de mecanismos, ferramentas hábeis, para garantir uma maximização de receitas. Pontos estes, que visto sob conjecturas separadas tais a primeira e segunda hipótese respectivamente, não são por se só capazes de garantir tal objetivo.



Assim, é com a ponderação entre tais fatores, conhecimento do direito e aplicação de novos recursos de fiscalização, pode-se chegar a um equilíbrio entre o que se deixa de arrecadar e o que realmente se deve cobrar, maximizando receitas e respeitando direitos dos contribuintes.

## REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

AMARAL, Frederico. **SC- Secretário da Fazenda anuncia mais aperto na fiscalização.** Disponível em: <<http://www.eauditoria.com.br/desc-coluna.php?cod=875>>. Acesso em: 10 out.2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANJOS, Ruabya Floriani dos. Sped fiscal e a informatização do lançamento por homologação. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **Direito tributário eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição.** Atualizado por Roselea Miranda Folgosi 3. ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário.** 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição.** 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA JR. Paulo Nogueira. **Fiscalização Tributaria no Brasil: uma perspectiva Macroeconômica.** Disponível em: <<http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>> Acesso em: 02 set. 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Editora UNB, 1998, v. 2.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: ilicitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá, 2012.

BORIN, Rafael. A diferença entre vício formal e vício material e seu reflexo na realização de novo lançamento tributário. *In*:BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Processo administrativo tributário**: comentários ao Dec. 7.574/2001 e à Constituição Federal. São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL, **Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001**, Congresso Nacional, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp105.htm)>.

BRASIL, Receita Federal. **Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2007/portrfb11371.htm>>.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça - **REsp 498.354-SC**. Rel. Min. Luiz Flux, 1ª Turma, j. 2.12.03, DJU 1 de 16.2.04.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 11.411-DF**. Rel. Pádua Ribeiro, DJ de 2/8/93.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Resp. 12.443-RN**. rel. Peçanha Martins, DJ de 7/3/94.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stj/stj\\_0409.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0409.htm)>.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 389.898-PR**. Plenário, rel. Min. Marco Aurélio, j. 15.12.10, DJE 10.5.11.

BRASIL, Tribunal Federal de Recursos. **Súmulas do Tribunal Federal de**

**Recursos.** Disponível em:  
<[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/sumula\\_tfr/sumulas\\_tfr.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/sumulas_tfr.htm)>.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **AC. nº 91.09082-8-DF**, Rel. Fernando Gonçalves, DJ de 08.06.91.

BRASIL. **Código Penal**, Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Presidência da República, 1940. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**: Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>.

BRASIL. **Medida provisória 2.200-2, de 24 de agosto de 2001**. Presidência da República, 2001. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2200-2.htm)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp 201. 459-DF**. Rel. Min. Franciulli Netto, j.17.2.04, DJU 1 de 3.set.07.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag 737506 RS 2006/0009862-4**. Relator: Min. Luiz fux, DJe 08/03/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 972.700/SC**. Relator: Min. Luiz Fux. DJe: 29/9/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no REsp 891.577/RS**. Rel. Min. Luiz Fux. DJe.: 6.2.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.062.139/PR**. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Dje. 19.11.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.142.872**. Relato: Min. Humberto Martins, DJe. 29/10/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 310.210/MG**. Min. Eliana Calmo. Dje. 04/11/2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 16.414/SP**. Relator: Min. Hamilton Carvalho. Dje.: 04/6/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC: 8842 SC 1999/0066026-9**, Relator: Min. Fernando Gonçalves, DJ 13.12.1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.. **AgRg nos EDcl nosEDcl no REsp 841.455/CE**. Relatora: Min. Denise Arruda . Dje: 26.03.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC: 1075/DF** – Distrito Federal: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Celso de Melo, Dje: 17/6/1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 93.050-Rj**. Relator: Min. Celso de Melo. DJe 31.7.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 255.111/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Dj 13/12/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 379572/RJ**. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 31/1/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 466.526**. Relator. Min. Carmen Lucia, Dje. 5/10/2012,

BUCCI, Maria Paula Dallari. O princípio da razoabilidade em apoio à legalidade. *In: Caderno de direito constitucional e ciência política*. Revista dos Tribunais, ano 4, nº 16.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo tributário**. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CANOTILHO, J.J.Gomes. Direito Constitucional e teoria da constituição. 7.ed. Coimbra: Amedina, 2003

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4 ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. A taxa de polícia determinada: anotação de responsabilidade técnica - suas inconstitucionalidades e ilegitimidade -

questões conexas. *In*: DONNINI, Rogério; CARRAZZA, Roque Antonio (Coords.). **Academia paulista de direito**: temas atuais de Direito. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência da aplicação das leis tributárias. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASALINO, Vinícius. **Teoria geral e direito constitucional tributário**: Curso de direito tributário e processo tributário, vol 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da Tributação; Definição de tributos e suas espécies; Conceito e Classificação dos Impostos; doutrina, prática e jurisprudência. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COELHO, Luiz Fernando **Saudade do futuro**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas Tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSTA, Eliude José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quarter Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CRUZ, Paulo Márcio. **Da soberania à transnacionalidade**: democracia, direito e estado no século XXI. Itajaí: Universalidade do Vale do Itajaí, 2011.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DIAS, Manoel Antônio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveras; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raimundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo administrativos aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DIAS, Maria da Graça dos Santos. Refletindo sobre a criança e o adolescente: um desafio do direito neste trânsito para a pós-modernidade. *In*: DIAS, Maria da Graça dos Santos; SILVA, Moacyr Motta da Silva; MELO, Osvaldo Ferreira de. **Política jurídica e pós-modernidade**. Florianópolis: Conceito, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. Direito tributário eletrônico uma realidade. *In*: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização Tributária**: prerrogativas e limites. 2. ed. rev., ampl. e atual. Curitiba: Juruá, 2012.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GONZÁLEZ, Eusébio; MARTÍNEZ, Teresa González. **Direito tributário**: elementos de teoria geral. Trad. João Bosco Coelho. São Paulo: Rideel, 2010.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Fazenda implanta sistema inovador para cobrança de ICMS sobre transporte de cargas**. Disponível em: <<http://www.estado.rs.gov.br/noticias/1/68932/Fazenda-implanta-sistema-inovador-para-cobranca-de-ICMS-sobre-transporte-de-cargas/55/86//>> Acesso em 9 mai.2013.

GUIMARÃES, Adriana Esteves; PASSOS, Daniel Teixeira de Figueiredo. Direito de fiscalizar do Estado e a violação do sigilo de dados do contribuinte. *In*: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

GUIMARÃES, Vasco Branco. As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: um uma visão necessária. *In*: FRIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz e CARNEIRO, João Ricardo (org.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUTLERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal.** São Paulo, 2006.

HAMATI, Cecilia Maria Marcondes. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 1996.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

HOBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

IRAPUÃ, Beltrão. **Curso de direito tributário.** 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

JANNI, Tiago Cappi. O documento eletrônico como meio de prova no direito tributário. *In:* FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010.

JESUS, Isabela Bonfá de. Cruzamento eletrônico de dado. *In:* FERRAGUT, Maria Rita (Coord.) e SILVA, Renata Elaline( Colob.). **Direito tributário eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010.

MACEI, Demetrius Michele. Intimação eletrônica: processo judicial e administrativo. *In:* FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO Tiziane. **Governo eletrônico e a fiscalização tributária.** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/administracao-e-negocios/o-governo-eletronico-e-a-fiscalizacao-tributaria/32501/>> Acesso em: 24 mai. 2013.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manuel de direito tributário.** 7.ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro:Freitas Bastos, 2013.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle.** São Paulo: Dialética, 1999.

MALLMANN, Nelson. Planejamento tributário *In:* TORRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.



MARANHÃO, **DECRETO Nº 14.689**, de 09 de agosto de 1995, Governo do Estado do Maranhão, 1995.

MARANHÃO. **Código Tributário Estadual**, Lei 7.799, de 31/12/2002. Palácio do Governo do Estado do Maranhão, 2002. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=575>>.

MARANHÃO. **Lei n. 6.107**, de 27 de setembro de 1994, Governo do Estado do Maranhão, 1994.

MARIANO, Roberval Gomes. **Nota Fiscal Eletrônica (NFe): Uma visão Geral**, para as Empresas e os Fiscos. São Luís: Aquarela, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITINDEIRO, Daniel. **Código de processo civil comentado artigo por artigo**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARINS, James. **Direito processual tributário: administrativo e judicial**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, Osvaldo Ferreira de. **Fundamento da política jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1994.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MONITOR DIGITAL. **SC fecha contrato com BID para melhorar gestão fiscal do Estado**. Disponível em <<http://www.monitormercantil.com.br/index.php?pagina=Noticias&Noticia=84282&Categoria=CONJUNTURA>>. Acesso em 15. out. 2013.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contribuindo para a compreensão de um estado fiscal contemporânea. 2. ed. São Paulo, Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso à Distância – livro base:** Cobrança administrativa de dívidas tributárias. Portal do Conhecimento, 2008.

OLIVEIRA, Maria José Araújo. **Curso à distância de processo administrativo fiscal.** 2. ed. São Luís: Portal do Conhecimento, 2008.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado.** Belo Horizonte, Fórum, 2012.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica:** teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** 4. ed. rev., atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário:** Constituição e Código Tributário à luz doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio; MENDES, Wilson Roberto. **Fiscalização na era digital.** São Paulo: IOB, 2012.

PINTO, Fabiana Lopes. **Fiscalização eletrônica de tributo.** Disponível em: <<http://www.trady.com.br/br/materias.asp?codmateria=20>>. Acesso em: 24 mai. de 2013.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal:** parte especial, arts. 250 a 359-H. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, vol.3.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Nota fiscal eletrônica como dever instrumental em matéria tributária e sua validade jurídica como meio de prova *In:* FERRAGUT, Maria Rita (Cord). **Direito tributário eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010.

RECEITA E CIDADANIA. **SEFAZ implanta monitoramento eletrônico das informações econômico-fiscais.** Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2145>> Acesso em: 11 maio de 2013.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Tributação no estado democrático de direito: Apontamentos sobre os impostos federais. *In: Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 84, jan 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8873](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8873)>. Acesso em: 18 jul 2013.

REIS, Elcio Fonseca. O art. 146-A da Constituição Federal e o exercício da competência legislativa pelos estados na defesa da competência. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ROCHA, Sergio André (Coord). **Processo administrativo tributário**: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. 4. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROSA JR., Luiz Emygídio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

RUARO, Marli Vitória. **Secretarias de Fazenda contam com nova ferramenta para fiscalização tributária**. Disponível em <<http://www.sispro.com.br/articles/auditor-eletronico-fiscal-tributaria-sef-sintegra.html> > Acesso em: 15 jan. 2013

SEFAZ/MA. **CEI**: O Cadastro Estadual de Inadimplentes. Disponível: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=1830>> Acesso em: 12 mai.2013.

SEFAZ/MA. **Sefaz amplia malha da declaração mensal do ICMS**. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/noticia/noticia.jsf?codigo=1697>>. Acesso em 2 mai. 2013.

SINDIFISCO/GO. **Paulo Aguiar Almeida fala sobre o fechamento dos postos fiscais no Estado de Goiás**. Disponível em: <[http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=2583&Itemid=1](http://www.sindifiscogo.org.br/index.php?option=com_content&task=view&id=2583&Itemid=1)>. Acesso em 28 abr.2013.

SINIEF. **AJUSTE SINIEF 07/05**. Disponível em: <[http://portal.sefaz.pi.gov.br/arquivos/nfe/legis\\_doc/consolidacao\\_ajustes\\_sinief\\_](http://portal.sefaz.pi.gov.br/arquivos/nfe/legis_doc/consolidacao_ajustes_sinief_)

2005-07\_e\_2006-04.pdf> Acesso em 9: maio 2013.

SIQUEIRA, Flavio Augusto Maretti Sgrilli; CAMARGO, Jordana Luchetti de. **Responsabilidade penal pelo excesso de exação**. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=3341&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=3341&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 03. nov.2013

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. IBTE – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TÔRRES, Heleno Taveiras (Coord.). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado entre formas e substância**: proteção dos direitos fundamentais; responsabilidade tributária; procedimentos fiscais e tributação das operações internacionais. Belo Horizonte: Fórum, 2010

TÔRRES, Heleno Taveiras. Limites ao planejamento tributário: normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. *In*: MARINS, James (Coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração de direito tributário**. 4. ed. rev., e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo, Dialética, 2001.