

# **DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

## *FUNDAMENTAL RIGHTS AND THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS*

João Tobias da Silva Pontes\*

**Como citar:** PONTES, João Tobias da Silva. Direitos fundamentais e o processo administrativo tributário. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, Franca, ano 19, n.30, p.1-19, ago-dez, 2015. Disponível em: <<http://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/index>>

**SUMÁRIO:** Introdução. 1 A evolução da concepção de estado e os direitos fundamentais. 1.1 Direitos fundamentais. 2 Os princípios que orientam o direito administrativo. 2.1 Princípios no processo administrativo tributário. 2.1.1 Princípio do devido processo legal. 2.1.2 Princípios do contraditório e da ampla defesa. 2.1.3 Princípio da ampla competência decisória. 2.1.4 Princípio da ampla instrução probatória. 2.1.5 Princípio do duplo grau de jurisdição. 2.1.6 Princípio do julgador competente. 2.1.7 Princípio da oficialidade. 2.2 Princípio da segurança jurídica. 3 Análise de casos. Considerações finais. Referências.

**RESUMO:** Este artigo é fruto de pesquisa no campo jurídico onde se procura fazer o liame entre o conceito de direitos fundamentais e a instrumentalidade processual envolta no processo administrativo tributário. Destaca-se, inicialmente, a evolução da concepção de Estado que migra, historicamente, de concepções de caráter liberal para o moderno Estado Social Democrático de Direito. Nesse ínterim, a teoria do Direito foi se conformando às novas atribuições advindas da concepção social do Estado, em que este assume a característica de prestador de serviços, além das funções clássicas oriundas da antiga concepção liberal. Tal moldura é refletida nas constituições dos estados modernos, onde proliferam diversos princípios consagradores da nova ordem, que orientam a produção e aplicação do Direito. E é na ordem constitucional que buscaremos os direitos fundamentais, elevados a essa condição pelas decisões políticas de dada sociedade, que refletem os valores almejados pelos seus componentes. A constituição torna-se, assim, o instrumento jurídico determinante da expressão dos direitos fundamentais e de suas respectivas garantias, onde são enunciados os princípios que orientam as condutas intersubjetivas. Fazendo um recorte para a área processual tributária, destacamos alguns dos princípios que orientam a aplicação do direito na relação litigiosa entre fisco e contribuinte. Pairando sobre todos os princípios, encontra-se o sobreprincípio da segurança jurídica a dar certeza e estabilidade ao Direito. Por fim, são analisados alguns casos práticos de lides tributárias envolvendo o fisco paulista e contribuintes, julgados nos órgãos competentes da esfera administrativa, onde são destacados os argumentos que reforçam a segurança jurídica nas decisões.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos fundamentais. Segurança jurídica. Processo administrativo tributário.

**ABSTRACT:** This article is the result of research in the legal field which seeks to make the link between the concept of fundamental rights and procedural instrumentality shrouded in tax administrative process. Stands out, initially, the evolution of the concept of the state that migrates historically liberal character designs for the modern Social Democratic rule of law. Meanwhile, the law theory was conforming to the new tasks arising from the social conception of the state, where it takes on the characteristic service provider, besides the classical functions derived from the old liberal conception. This frame is reflected in the constitutions of modern states, which proliferate many principles of the new order, which guide the production and application of the law. And it is in constitutional order to seek fundamental rights, raised to this condition by policy decisions of a given society, which reflect the expected values for their components. The constitution, it is thus the key legal instrument of expression of fundamental rights and their respective guarantees, which are set out the principles that guide their interpersonal behavior. Making a cut for the tax procedural area, we highlight some of the principles that guide the application of law in the contested relationship between tax authorities and taxpayers. Over all the principles, is the higher principle to give certainty and stability to the law. Finally we analyze some practical cases of tax disputes involving the São Paulo tax authorities and taxpayers, judged by competent agencies of the administrative sphere, where the arguments that strengthen legal certainty in the decisions are posted.

---

\* Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília e graduação em Direito pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto brasileiro de Estudos Tributários. Pós-graduando na Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

**KEYWORDS:** fundamental rights. legal certainty. tax administrative process.

## **INTRODUÇÃO**

O presente trabalho procura demonstrar a importância da definição de garantia dos direitos fundamentais na Constituição em um Estado Democrático Social de Direito. O objetivo central é esclarecer como o direito positivo brasileiro trata das garantias aos direitos fundamentais na relação entre a Administração Pública e os administrados, especialmente no ramo de Direito Tributário.

Para tanto, primeiramente, traça-se um sintético histórico da evolução do Estado desde sua concepção liberal até a adoção de uma visão social do Estado no século XX. Em seguida, aborda-se o conceito de direitos fundamentais, e como eles estão garantidos na Constituição Federal do Brasil de 1988. São dados destaques aos princípios que orientam a aplicação do Direito Administrativo no país, os quais têm a relevante função de resguardar os direitos dos cidadãos, sobretudo os direitos fundamentais, frente à atuação estatal. Ainda, mais especificamente tratando de questões de natureza tributária, discorre-se sobre os princípios que orientam o processo administrativo tributário.

Por fim, são feitas análises de casos práticos a partir de julgamentos efetuados no âmbito do TIT - Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, onde se procurou verificar a aplicação dos princípios constitucionais que demarcam a segurança jurídica, um dos direitos fundamentais. A relação Fisco-contribuinte deve estar assentada sobre bases jurídicas sólidas que permitam aos sujeitos da relação jurídica tributária ter estabilidade e certeza nas suas ações concretas do dia-a-dia, consolidando um Estado de Direito que permita a previsibilidade das decisões negociais em um ambiente econômico competitivo.

São fontes que orientam a análise desenvolvida a legislação de regência do ICMS paulista, o Código Tributário Nacional, além da Constituição Federal da República do Brasil de 1988, a doutrina referida nas referências bibliográficas e a jurisprudência dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo tributário paulista, sobretudo do Tribunal de Impostos e Taxas.

## **1 A EVOLUÇÃO DA CONCEPÇÃO DE ESTADO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

O Estado, como concebido hoje, em suas três funções essenciais, legislativa, administrativa e jurisdicional, evoluiu de uma concepção liberal nos séculos XVIII e XIX para uma feição social mais abrangente a partir do século XX.

Com a Revolução Francesa, o poder divino do rei foi limitado e as funções estatais ficaram bem definidas e separadas em poderes distintos. As Revoluções Francesa e Industrial viram triunfar o poder da classe burguesa, que passou a ter o controle da nascente economia capitalista. Esse novo sistema econômico necessitava de regras claras e estáveis, de sorte que o novo modelo de Estado foi essencial para tolher as investidas absolutistas do rei sobre o domínio econômico. A mudança nos paradigmas políticos, com a instituição de formas representativas da vontade popular, particular e principalmente da classe burguesa, impediu a total subserviência às determinações imperiais, pelo menos no campo econômico, ou tal subserviência foi muito mitigada em várias nações onde o modo capitalista de produção prosperou. As pessoas foram estimuladas a desenvolver suas atividades profissionais e empreender seus negócios sem que o rei pudesse impedir arbitrariamente tais atividades. Leis foram editadas por órgão estatal independente do poder divino do rei. Leis que planejaram o

horizonte para o desenvolvimento do capitalismo, garantindo, sobretudo, a propriedade privada e os contratos civis.<sup>1</sup>

Ao Estado, em sua função executiva, cabia administrar o destino da nação, segundo o que estivesse estipulado nas leis, cumprindo suas atribuições clássicas de segurança, de defesa contra invasores externos, agente arrecadador, emissor de moeda, regulador do comércio externo, dentre outras, e estruturante das demais funções de Estado: a legislativa e jurisdicional.

A intervenção na economia era mínima e apenas no que fosse absolutamente necessário, posto que os particulares tinham total autonomia para desenvolver seus negócios. Aliás, o Estado intervinha para garantir o cumprimento dos contratos e preservar a propriedade no mais das vezes. Também era de sua alçada a promoção da infraestrutura do país, a logística de estradas, portos, entrepostos, aduanas, uma vez que se tratava de obras de grande envergadura, em que os particulares não tinham disposição, nem capital para enfrentar.

No entanto, crises sucessivas, de abastecimento, de oferta, de desvalorização escritural da moeda, enfim, crises inerentes ao capitalismo, cuja análise não cabe no presente estudo, acabaram por induzir a participação mais ativa do Estado na economia, seja como agente regulador, seja como protagonista econômico. A crescente participação estatal na economia foi consequência direta da incapacidade da economia capitalista antever e evitar as sucessivas crises em que foram jogados os países que se viram frente a frente aos problemas de desemprego, fome, desigualdades, inflação etc.

Os efeitos deletérios na sociedade provocados pela chamada segunda revolução industrial no início do século XIX, a insatisfação do movimento operário que surgia, a pregação da Igreja Católica pela harmonia do convívio entre patrões e empregados e as reações ocorridas no meio acadêmico, conforme enfatiza Ferreira (2012, p. 444), levaram à transformação de um Estado liberal para um Estado social de Direito.

Di Pietro (2007, p. 218) ilustra bem essa passagem no texto abaixo, em que trata do direito administrativo:

Com o Estado Social, o interesse público a ser alcançado pelo direito administrativo humaniza-se, na medida em que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas com valores considerados essenciais à existência digna; quer-se liberdade com dignidade, o que exige maior intervenção do Estado para diminuir as desigualdades sociais e levar a toda a coletividade o bem-estar social. O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a ideia de bem comum.

Para entender como esse novo Estado se apresenta, Bercovici (2005, p. 33) ensina que as constituições do século XX não querem manter a estrutura econômica vigente até então, mas sim alterá-la, com propósitos dirigentes para se atingir certos objetivos sociais e econômicos. A autorregulação dos mercados não fora capaz de evitar as crises que o sistema econômico engendrou. Daí, a necessidade de uma constituição dirigente, que altere a estrutura econômica na busca de uma nova ordem econômica, de natureza programática.

Ora, esse protagonismo do Estado se refletiu no Direito, se refletiu nas diversas constituições que o mundo ocidental, sobretudo, editou ao longo do século XX. A presença forte do Estado, em que este era demandado a ofertar serviços públicos cada vez mais numerosos e regulares, nos levou ao Estado social.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Para uma análise do tema, sugerimos a leitura da obra “Por que as nações fracassam”, de Daron Acemoglu e James Robinson. Na obra, os autores analisam as razões que levam algumas nações a prosperarem e outras a fracassarem. No cerne do estudo, está a ideia de que somente através de instituições políticas e econômicas inclusivas é possível manter um desenvolvimento sustentado.

<sup>2</sup> Para um estudo sobre a passagem do Estado Liberal para o Estado Social, recomenda-se a leitura do livro de Paulo Bonavides: “Do Estado Liberal ao Estado Social”, em que o ilustre jurista discorre sobre a revolução do Estado Social em sua fase de concretização constitucional.

Aqui a presença do Estado na economia é ampla: além daquelas atividades clássicas que a ele estão reservadas, também lhe cabe fornecer saúde, educação, assistência e previdência social, fomentar setores econômicos incipientes, combater desigualdades sociais e regionais, e investir na infraestrutura. A ideia que prevalece no século XX é a de que a intervenção estatal na economia é necessária para orientar o desenvolvimento e induzir o crescimento econômico.

Portanto, a função administrativa do Estado assumiu outra feição no Estado Social, muito mais ativa e ampla, com largos reflexos na economia e, principalmente, na esfera dos direitos fundamentais das pessoas. Os estudiosos do Direito devem ter a preocupação constante de analisar como a relação Estado-cidadão é vista do ponto de vista da observância dos direitos fundamentais, face ao amplo papel do Estado na sociedade moderna.

### 1.1 Direitos fundamentais

Primeiramente, temos que nos aproximar do conceito de direitos fundamentais, delimitando o objeto do nosso estudo. Aqui vale destacar o que entendemos por interpretação que se dá aos textos normativos. Ensina Carvalho (2011, p. 197) que o intérprete não “extraí” ou “descobre” o sentido que se acha oculto no texto. O sentido é construído a partir da sua ideologia, do universo de sua linguagem, vale dizer, do “mundo” que ele conhece. Conclui-se, dessa proposição, que a interpretação é processo inesgotável, dada à multiplicidade, instabilidade e mutabilidade das relações entre os seres que processam mutações semânticas no espírito humano (CARVALHO, 2011, p. 201).

O que são direitos fundamentais somente a Teoria do Direito pode explicar, entendida como sistema de conceitos e afirmações idôneos que explicam as formas e estruturas do direito positivo. Segundo o jurista italiano Ferrajoli (2011, p. 91-92), direitos fundamentais devem ser entendidos como um conceito formal e estrutural de “[...] direitos atribuídos universalmente a todos enquanto pessoas (como são todos os ‘direitos humanos’ ou ‘das pessoas’) e/ou enquanto cidadãos (como são todos os ‘direitos de autonomia’, sejam esses ‘políticos’ ou ‘civis’)”. Sua definição não diz quais são os direitos fundamentais, mas sim o que são direitos fundamentais. Ele defende que a forma universal dos direitos fundamentais é a única técnica que tutela as necessidades e expectativas que os direitos fundamentais estipulam.

Em outro estudo, e a partir de sua definição de direitos fundamentais, Ferrajoli (2005, p. 292-294) propõe duas tipologias de direitos fundamentais, de caráter teórico e formal: uma subjetiva e outra objetiva. Há três classes de sujeitos possíveis de serem titulares de direitos fundamentais: pessoas físicas, cidadãos e pessoas com capacidade de agir. Conforme o *status* de relevância ou não de ser cidadão e/ou com capacidade para agir, podem ser classificados quatro tipos de direitos fundamentais: (a) direitos humanos: pertencem a todas as pessoas, inclusive às que não são cidadãos nem têm capacidade de agir; (b) direitos civis: pertencem às pessoas com capacidade de agir, independentemente da cidadania; (c) direitos públicos: pertencem aos cidadãos, independentemente da capacidade de agir; (d) direitos políticos: pertencem às pessoas que têm cidadania e também são capazes de agir. Os dois primeiros conjuntos, que não dependem de cidadania, Ferrajoli chama de direitos da pessoa ou direitos de personalidade. E aos dois últimos conjuntos, que levam em conta a cidadania, de direitos de cidadania.

No entanto, para ele, os direitos fundamentais devem ser constitucionalizados, isto é, devem estar inseridos em constituições rígidas e num sistema onde haja rigoroso controle judicial da constitucionalidade. Assim, a produção normativa deverá observar os direitos

fundamentais, de maneira que o conteúdo das leis tem um significado que dão à democracia uma característica substancial, e não apenas formal (FERRAJOLI, 2011, p. 99).<sup>3</sup>

A constituição, portanto, traria em seu bojo a proteção aos direitos fundamentais, aos quais toda a legislação infraconstitucional deverá estar subordinada, tendo em vista o caráter universal de tais direitos e os valores ínsitos que se deseja perseguir. A rigor, somente dessa forma estariam os direitos fundamentais protegidos da discricionariedade política, vinculando Estado e sociedade.

Para o constitucionalista Silva (2009, p. 178), direitos fundamentais referem-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico. No direito positivo são as prerrogativas e instituições consubstanciadas em garantias de convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. Entende que “[...] no qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive”. Os direitos fundamentais do homem impõem limites aos poderes do Estado.

A preservação da força normativa dos princípios fundamentais da constituição, em um mundo de permanentes mudanças político-sociais, deve levar em conta também, sob minuciosa e adequada ponderação, a orientação contraposta. Nesse sentido, Hesse (1991, p. 21), ensina que direitos fundamentais não podem existir sem deveres, por exemplo, ou que o federalismo não subsiste sem certa dose de unitarismo. É desejável que a constituição seja estabelecida com uns poucos princípios fundamentais, adaptáveis à realidade sócio-político vivenciada pela sociedade, de forma a preservar a sua força normativa. O contrário, constituição pródiga em princípios, erigidos ao sabor das circunstâncias particulares e momentâneas, sobretudo de caráter político, tenderiam a enfraquecer o caráter normativo da constituição, posto que esta teria que ser revista com uma periodicidade maior do que o desejável. Para ser eficaz, a constituição necessita ser estável, imune a frequentes revisões constitucionais, posto que, caso contrário, sua força normativa estaria sendo debilitada.

Marinoni (2004, p. 2-3) leciona que direitos fundamentais expressam valores caros à sociedade, de modo que não podem apenas estar atrelados à subjetividade dos seus titulares, mas, principalmente, irradiam efeitos (valores) sobre toda a ordem jurídica.

Tendo em vista a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, é dever do Estado protegê-los. A autonomia privada não deve prevalecer se afronta um direito fundamental. É dever do Estado estabelecer normas e atuar para que o direito fundamental não seja afrontado.

Qualquer norma constitucional definidora ou garantidora de direitos fundamentais, por conseguinte, deve ter aplicação imediata pelos poderes públicos. Assim, conforme sua competência, devem os poderes: proceder em tempo razoável na elaboração de normas que garantam a exequibilidade dos direitos fundamentais; mover-se no âmbito desses direitos; não enunciar preceitos incompatíveis com os direitos fundamentais; interpretar os preceitos constitucionais consagradores de direitos fundamentais na aplicação em casos concretos, procurando sua máxima efetividade; concretizar os direitos fundamentais no exercício de sua competência planificadora, regulamentar e prestadora de serviços (PIOVESAN, 2003, p. 45-46).

A Constituição brasileira de 1988 foi pródiga em relacionar direitos fundamentais no corpo de seu Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais. Sob esse título estão os

---

<sup>3</sup> Ferrajoli (2011, p. 118) advoga a separação entre funções de governo e funções de garantia para que os direitos fundamentais estejam ao amparo das últimas, não ficando dependentes do Poder Executivo sob o rótulo abrangente de “Administração Pública” (direitos sociais como educação, saúde pública, por exemplo): “[...] é hoje essencial uma outra distinção e separação, aquela entre funções e instituições de governo e funções e instituições de garantia, baseada na diversidade das suas fontes de legitimação: a representatividade política das primeiras, sejam elas legislativas ou executivas, e a sujeição à lei, e precisamente à universalidade dos direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos, das demais”.

direitos e deveres individuais e coletivos, os direitos sociais e os direitos políticos. Não se pode perder de vista que a relação de direitos fundamentais expressos no Título II é exemplificativa, como a própria Constituição prevê no § 2º do art. 5º: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.” Segundo Marinoni (2004, p. 2), há previsão constitucional para se eleger outros direitos materiais como fundamentais fora aqueles elencados na própria Constituição.

Interessa-nos aqui, destacarmos aqueles princípios elencados pela Constituição brasileira que conformam a atuação do Estado em sua função executiva, ou seja, os princípios que delineiam a atividade estatal em sua relação com os administrados, vale dizer, princípios que a Administração Pública deve atender, sob pena de afrontar os direitos fundamentais do cidadão. Abordaremos, portanto, no tópico a seguir, de forma sintética, alguns princípios a que se submetem os poderes públicos na realização dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional, e, em particular, dos princípios afetos ao processo administrativo tributário.

## **2 Os princípios que orientam o direito administrativo**

O estudo dos princípios se faz premente porque tais normas são os esteios fundamentais de todo o ordenamento jurídico, como assevera Mendes (2012, p. 352). Estão em patamar superior da hierarquia jurídica a orientar o conjunto de prescrições que emanam dos poderes estatais.

A doutrina brasileira busca, incessantemente, como é prova a abundante publicação de obras sobre o tema, sistematizar os princípios que regem o Direito Administrativo, sobretudo aqueles encartados na Constituição Federal. Delimitar com precisão se os princípios foram violados na prática dos operadores do direito é uma tarefa importante para essa sistematização, conforme aponta Marrara (2012, p. xvi).

A Constituição de 1988 traz, em seu artigo 37, expressamente os princípios que regem a Administração Pública, quais sejam legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.<sup>4</sup> Não obstante esse rol exemplificativo, a Administração Pública está submetida aos ditames principiológicos implícitos ao Estado Democrático de Direito. Na própria Constituição e na legislação infraconstitucional, são citados outros princípios que informam a atividade administrativa. Portanto, é de vital importância para aplicação do Direito Administrativo conhecer a exata extensão dos princípios que sustentam a atividade administrativa, onde são construídas as relações jurídicas entre administrados e a Administração Pública. Di Pietro (1999, p. 66-86) destaca os seguintes princípios no Direito Administrativo, a título exemplificativo, sem esgotar o assunto: legalidade, supremacia do interesse público, impessoalidade, presunção de legitimidade ou veracidade, especialidade, controle ou tutela, autotutela, hierarquia, continuidade do serviço público, publicidade, moralidade, razoabilidade e proporcionalidade, motivação, eficiência e segurança jurídica. Araújo (2007, p. 47-74) relaciona os princípios supremacia do interesse público, legalidade, indisponibilidade do interesse público, poder-dever ou exigibilidade do exercício da competência, isonomia, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, responsabilidade do Estado, presunção de legitimidade, imperatividade e auto-executoriedade, controle jurisdicional, discricionariedade, continuidade dos serviços públicos, especialidade, tutela administrativa, motivação, autotutela, hierarquia e subordinação.

---

<sup>4</sup> Artigo 37 da Constituição Federal: “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:[...]”.

Di Pietro (2012, p. 10) nos ensina, ainda, que o princípio da legalidade deve ser “[...] considerado em sentido amplo, que abrange o aspecto formal (lei em sentido estrito) e o aspecto material, axiológico, substancial, que abriga os valores e princípios essenciais à justiça e à dignidade da pessoa humana”.

Além dos princípios expressos no artigo 37 da Constituição Federal, há que se dar conta dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, motivação, reserva do possível e segurança jurídica, dentre outros condizentes com a ordem constitucional. Finalmente, na esfera infraconstitucional, há os princípios de direito administrativo informados nas normas do direito positivo, como, por exemplo, na lei de licitações, lei de concessões de serviços públicos, lei de processo administrativo federal (PIETRO, 2012, p. 10-11).

## **2.1 Princípios no processo administrativo tributário**

Na lição de Conrado (2004, p. 98), a ideia de processo está relacionada com o fato jurídico “conflito”. Diante do fato jurídico tributário, há posições conflitantes em que o direito é reivindicado por contribuinte e pelo fisco concomitantemente. Até chegar a esse ponto de tensão, o agente público, através de uma série de determinados atos administrativos, organizados lógica e cronologicamente, comumente denominados de procedimento, efetua o lançamento de ofício, em que é exigido o imposto, se devido, e impondo a penalidade cabível. Ao se contrapor a essa exigência fiscal, o contribuinte inaugura o processo administrativo tributário, onde exercerá seu direito à ampla defesa e apresentará o contraditório.

Enquanto o procedimento visando à constituição do crédito tributário, entendido como a obrigação de pagar tributo mais a aplicação de penalidade pelo cometimento de infração à legislação tributária, é marcadamente fiscalizatório e de natureza investigativa, o processo administrativo tributário surge em momento posterior, quando o contribuinte resiste à pretensão do fisco. Portanto, o processo administrativo tributário nasce com a apresentação tempestiva da impugnação do lançamento ou do ato de aplicação da penalidade.

Inaugurado o processo administrativo tributário, incide sobre o mesmo os princípios inerentes ao devido processo legal, posto que está em questionamento direitos fundamentais do contribuinte como sua liberdade de empreender e administrar seus negócios bem como seu patrimônio. Nessa etapa litigiosa do percurso de constituição da obrigação e das sanções tributárias, portanto, deve o contribuinte ser cientificado da aplicação da norma tributária pela autoridade administrativa, o que permitirá que ele ponha em prática as garantias constitucionalmente previstas de ampla defesa e contraditório.<sup>5</sup> O direito à defesa e contraditório é abrangente, e possibilita que o contribuinte instrua sua defesa com todos os meios lícitos admitidos em direito. Pode, se assim o desejar, manifestar-se sobre as informações, pareceres, decisões, perícias e documentos formulados ou apresentados pelo órgão autuante. O exercício do direito à ampla defesa e contraditório torna-se, assim, condição de validade do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade no bojo do processo administrativo tributário instalado.

Tanto a autoridade administrativa como o contribuinte estão sujeitos a limitações procedimentais: o lançamento ou ato de aplicação de penalidade deve ser acompanhado por todas as provas documentais correspondentes, assim como a defesa do contribuinte também deve trazer os documentos comprovadores de seus argumentos, sendo vedado fazê-lo posteriormente. Exceção a esta regra decorre de situações em que a prova documental deixou

---

<sup>5</sup> Inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”;

Inciso LV do art. 5º da Constituição Federal: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

de ser juntada, tempestivamente, em razão de força maior, ou seja, em virtude de fatos ou argumentos supervenientes.

A etapa processual tributária inicia-se após a notificação de lançamento que abre para o contribuinte prazo legal para que promova sua impugnação. A notificação de lançamento formaliza a pretensão tributária do Estado sobre a esfera jurídica econômico-financeira do contribuinte e a impugnação a esta pretensão formaliza a resistência do contribuinte e oficializa a existência do litígio fiscal. É a partir da impugnação, tempestivamente formalizada, que se tem por transformado o procedimento em processo passando a incidir, assim, os princípios do processo administrativo tributário, no ensinamento de Marins (2010, p. 146-147). A seguir, em apertada síntese, damos relevo a alguns dos princípios orientadores do processo administrativo tributário.

### **2.1.1 Princípio do devido processo legal**

Marins (2010, p. 168-169) leciona que, relativamente ao direito material tributário, o princípio do devido processo legal compreende as garantias concernentes aos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, não confisco etc., vale dizer, de todos os princípios expressos no capítulo da Constituição Federal sobre o Sistema Tributário Nacional, especialmente aqueles que definem as limitações ao poder de tributar (artigos 150 a 152).

No sentido estritamente processual, o princípio do devido processo legal expressa as garantias elementares inscritas no texto constitucional em ser artigo 5º: direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (inc. LIV); direito à autoridade julgadora competente (inc. LIII)<sup>6</sup>; direito ao contraditório (inc. LV); direito à cognição formal e material ampla (inc. LV); e direito à produção de provas (LV); f) direito a recurso hierárquico (LV).

### **2.1.2 Princípios do contraditório e da ampla defesa**

Conforme abordado anteriormente, o contribuinte tem o direito de contestar a autuação da autoridade administrativa, tendo como suporte a este direito os princípios do contraditório e da ampla defesa, por meio dos quais o acusado poderá apresentar impugnação administrativa e formular sua resistência formal à pretensão do fisco.

A apresentação de sua defesa promove a instalação do litígio administrativo fiscal entre o Estado e o contribuinte. O processo administrativo tributário é o instrumento jurídico por meio do qual a lide chegará a termo.

É através do processo administrativo fiscal que o contribuinte poderá se manifestar, contradizer a acusação e apresentar seus argumentos e provas em contrário. É direito fundamental seu ser ouvido e ver apreciadas todas as suas alegações de defesa, além do direito de produzir provas.

### **2.1.3 Princípio da ampla competência decisória**

O órgão de julgamento tem o dever de conhecer e de apreciar em toda sua extensão as alegações e provas produzidas pelas partes no conflito fiscal (MARINS, 2010, p. 172). E sua decisão deverá ser fundamentada após a apreciação das alegações de fato e de direito trazidas ao processo administrativo tributário para julgamento. Todas as questões formais e de mérito devem ser apreciadas.

---

<sup>6</sup> Inciso LIII da Constituição Federal: “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”.

Com relação à instrução probatória que fundamenta a convicção do julgador na tomada de decisão, assim se pronuncia Tomé (2008, p. 318):

A convicção precisa, necessariamente, decorrer das provas, apreciadas livremente e confrontadas entre si, com identificação dos aspectos convergentes e divergentes entre elas. Com tais providências, o julgador está habilitado a atribuir maior ou menor força axiológica a cada prova, firmando seu convencimento acerca do conjunto probatório como um todo e, por conseguinte, concluindo sobre a ocorrência ou não do fato jurídico tributário em sentido estrito e do ilícito tributário, bem como dos correspondentes liames obrigacionais. Tudo, é claro, devidamente fundamentado.

#### **2.1.4 Princípio da ampla instrução probatória**

O contribuinte tem o direito à ampla produção de provas, através de quaisquer meios lícitos permitidos em Direito. Na peça defensiva, deve apontar os seus motivos de fato e de direito para fundamentar os pontos de discordância da acusação fiscal. Deve, ainda, juntar desde logo os documentos que entender necessários para comprovar suas alegações, bem como solicitar perícias, diligências e outras formas de manifestação probatória para elucidação dos fatos controversos.

A Administração Pública não pode interferir ou mesmo colocar empecilhos, seja por que ato normativo for, na instrução probatória por parte do acusado no processo administrativo tributário. Dentro do prazo que as normas processuais preveem, pode o contribuinte instruir o processo com todas as provas que julgar necessárias para sustentar sua defesa. Ressaltando a importância da segurança jurídica, entretanto, Tomé (2008, p. 316) observa que “[...] o direito de contrapor-se à exigência fiscal e de produzir provas dos seus argumentos é regado pelo ordenamento, que, não admitindo a instabilidade das relações jurídicas, fixa termos dentro dos quais as atividades não de ser realizadas”.

#### **2.1.5 Princípio do duplo grau de jurisdição**

O duplo grau de jurisdição, como princípio de direito processual, tem por objetivo assegurar à parte ou interessado, a revisão do julgado que em seu desfavor foi proferido em grau inferior. Como todo processo, o duplo grau de jurisdição ou cognição, está subentendido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, quando trata do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Duplo de grau de jurisdição é o direito a recurso, direito que a parte vencida tem de ver sua questão ser apreciada por outro julgador, que possa reconhecer a pertinência de suas argumentações e proferir sentença substitutiva à do órgão julgador originário, tudo em prol da certeza e estabilidade da decisão. É imperativo jurídico decorrente do devido processo legal, ainda que tal princípio não venha explicitamente expresso na constituição.

Para Segundo (2014, p. 39), “[...] no caso do processo administrativo, no Brasil, não se tem propriamente jurisdição, mas exercício do autocontrole, pelo que talvez seja mais apropriado falar-se em duplo grau de controle, ou de julgamento”.

#### **2.1.6 Princípio do julgador competente**

Os órgãos de julgamento administrativo não podem estar submetidos ao poder hierárquico típico das funções administrativas do Estado. Para que haja isenção e imparcialidade nos julgamentos, os julgadores têm que ser dotados de competência julgadora previamente estabelecida na legislação (MARINS, 2010, p. 175). Os órgãos julgadores estão adstritos ao poder hierárquico no que diz respeito às suas funções administrativas típicas, tais

como horário de funcionamento da repartição, critérios de nomeação etc. (SEGUNDO, 2014, p. 44).

Os incisos XXXVII<sup>7</sup> e LIII do art. 5º da Constituição Federal são expressões do princípio, e condicionam que a Administração Pública estruture os órgãos de julgamento na forma a dar efetividade ao princípio, antes de qualquer julgamento da lide tributária.

No Estado de São Paulo, o órgão de julgamento de questões tributárias, no âmbito da Administração Pública, está estruturado no Tribunal de Impostos e Taxas, que tem competência para julgar, na esfera administrativa, as lides de natureza tributária que envolvam contribuintes do Estado.

### **2.1.7 Princípio da oficialidade**

À autoridade administrativa cumpre instaurar o processo administrativo, impulsioná-lo e concluí-lo. A legalidade estrita vincula a ação administrativa, de modo que, ao contrário do processo judicial em que se as partes não se manifestarem o processo é extinto sem resolução de mérito, o processo administrativo deve ser concluído com pronunciamento definitivo acerca do entendimento do conflito.

Iniciado o processo administrativo tributário em que será efetuado o controle de legalidade do ato administrativo nele consubstanciado, a autoridade julgadora competente deverá se pronunciar a respeito do conflito nele instaurado, pondo fim definitivo, no âmbito administrativo, à lide. A decisão final do julgador, não obstante ser moldada por sua convicção pessoal, deve ser fundamentada nas provas trazidas pelas partes e no seu livre convencimento.

### **2.2 Princípio da segurança jurídica**

A colmatar esses princípios, subjacente à atividade administrativa do Estado, encontra-se um valor maior no sistema jurídico que empresta estabilidade e certeza na aplicação do Direito: a segurança jurídica.

Não se pode olvidar que Direito e segurança jurídica são noções intrinsecamente entrelaçadas. O ser humano busca incessantemente obter segurança, de forma a dar previsibilidade à sua vida, aos seus atos. Trata-se de traço psicológico imanente à sua essência.

O Direito é uma disciplina da conduta humana, nas palavras de Mello (2013, p. 41). Na regulação das condutas intersubjetivas, o Direito fornece as diretrizes básicas e essenciais para que o homem trace seu comportamento e suas atitudes. O Direito informa e antecipa quais são as condutas permitidas, proibidas ou obrigatórias, bem como as respectivas sanções pelos desvios que não se orientam pelas prescrições positivadas. Nada mais é do que segurança. Segurança jurídica. Certeza e previsibilidade das ações dos indivíduos e instituições. Na lição de Mello (2013, p. 41): “Dessarte, a ordem jurídica constitui uma prévia rede de segurança para a conduta dos indivíduos, afastando liminarmente qualquer imprevisto ou surpresa que poderia lhes advir se não existisse esta preliminar notícia sobre o alcance de sua atuação futura”.

Portanto, é natural esperar que a segurança jurídica seja prestigiada nas ações dos poderes estatais (Legislativo, Executivo e Judiciário), mesmo diante do quadro de permanente inovação normativa que os novos valores da vida social mutante impõem. Nesse sentido, os institutos da decadência, prescrição, irretroatividade da lei, coisa julgada, direito adquirido,

---

<sup>7</sup> Inciso XXXVII da Constituição Federal: “não haverá juízo ou tribunal de exceção”.

ato jurídico perfeito, modulação de efeitos, dentre outros, são manifestações da segurança jurídica no ordenamento.

É no sentido da realização de valores de uma sociedade, consubstanciada na sua Carta Maior, que emprestam aos princípios a importância capital no sistema jurídico de uma nação. Sobre o tema, Carvalho (2011, p. 272) assevera que a segurança jurídica é, abaixo da justiça, ideal maior do direito, constituindo mesmo um sobreprincípio que se irradia por todo ordenamento jurídico. Assim, se algum dos princípios que realizam o sobreprincípio for violado, não existirá o valor por ele afirmado.

Para Carvalho (2011, p. 274), princípio “[...] é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento”.<sup>8</sup>

Para Di Pietro (2012, p. 11), a segurança jurídica tem dois sentidos: um objetivo, relativo à segurança das relações jurídicas, e outro subjetivo, relativo à proteção da confiança. No sentido objetivo, o princípio da segurança jurídica se insere na teoria geral do direito em institutos como os da prescrição, decadência, usucapião, irretroatividade das leis, direito adquirido, coisa julgada, ato jurídico perfeito, como já antes abordado.

No sentido subjetivo, Di Pietro (2012, p. 14-15) aborda a confiança do administrado nos atos do poder público, onde estão envolvidas ideias de previsibilidade, calculabilidade e confiança.<sup>9</sup> Tem-se aqui a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pela Administração Pública sejam lícitos, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros.

Valim (2013, p. 74) leciona no mesmo sentido sobre o significado do princípio da segurança jurídica ao afirmar “[...] toda produção do Direito deve se pautar pelas exigências do referido princípio – as quais conduzem a uma ação consequente do Estado, livre de voluntarismos e sobressaltos -, sob pena de um juízo de invalidade da norma editada”.

De tudo quanto podemos verificar, é inarredável a importância e a prevalência do princípio da segurança jurídica como valor supremo de dado ordenamento jurídico. Tanto no sentido de conferir certeza, o seguro conhecimento das normas de forma a planejar os comportamentos, quanto no sentido da estabilidade, mecanismo de defesa contra atos jurídicos perfeitos ou direitos adquiridos.

No próximo tópico analisaremos alguns casos de conflitos na área tributária em que o princípio da segurança jurídica norteou a decisão final dos litígios. Os respectivos processos administrativos tramitaram perante os órgãos de julgamento do contencioso tributário paulista e estão disponíveis para consulta através do endereço eletrônico do TIT – Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

### 3 ANÁLISE DE CASOS

Para ilustrar a importância do tema, vamos examinar a seguir alguns processos administrativos tributários que tramitaram perante os órgãos de julgamento administrativo do Estado de São Paulo.

<sup>8</sup> Paulo de Barros Carvalho leciona que, embora implícito no direito posto o sobreprincípio da segurança jurídica, ele se efetiva pela realização de outros princípios tais como a legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição, tudo isso na análise de um dado ordenamento jurídico historicamente posto, com seu conjunto de normas válidas e vigentes (CARVALHO, 2011, p. 276).

<sup>9</sup> Não obstante cuidar do tema da segurança jurídica, Maria Sylvania entende tratar-se expressão imprecisa, que se insere entres os chamados conceitos jurídicos indeterminados (DI PIETRO, 2012, p. 12).

Os casos aqui analisados foram extraídos dos julgados do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT<sup>10</sup>, órgão administrativo de julgamento de causas tributárias no Estado de São Paulo, e visam a demonstrar o entendimento dos julgadores em questões exemplares, sob a égide da segurança jurídica na garantia dos direitos fundamentais, do processo administrativo tributário paulista.

1º caso: Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM - complementar

7ª CÂMARA JULGADORA  
AIIM nº 3.128.485-1

JUIZ RELATOR: HELDER KANAMARU  
PROCESSO: DRT/14 257311/2010

O contribuinte foi autuado por deixar de pagar o imposto (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS), tendo em vista divergência no seu controle de estoques de mercadorias, apurada por meio de procedimento fiscal de levantamento específico.

No relato da infração, o Agente Fiscal consignou que o autuado deixou de pagar determinada quantia de imposto, cujo valor foi estabelecido a partir do retorno de informações fiscais solicitadas a outros fiscos, pedidos de verificação fiscal no jargão técnico da administração tributária. Além disso, aponta o autuante que tal auto de infração é auto complementar a outro lavrado anteriormente, sobre os mesmos fatos, mas que não englobou a totalidade do montante devido, haja vista a demora em retornar os pedidos de verificação fiscal remetidos aos diversos fiscos.

Em julgamento de primeira instância, a Delegacia Tributária de Julgamento proferiu decisão no sentido de afastar integralmente a acusação fiscal, acatando as alegações de nulidade do lançamento ante a falta de descrição claro dos fatos e pela ausência de documentos que embasaram a ação fiscal. De tal decisão, foi interposto o recurso de ofício com a manifestação da Representação Fiscal pugnando pela manutenção do AIIM.

O juiz relator aponta que a descrição da infração faz menção a pedidos de verificação fiscal que não foram juntados ao auto de infração, e que o valor do imposto devido é decorrente desses documentos. Aponta que ocorre no caso cerceamento de defesa, posto que as provas devem ser juntadas no auto de infração, a teor do que dispõe o art. 19 da Lei Estadual nº 13.457/2009, que trata do processo administrativo tributário decorrente do lançamento de ofício, ante a descrição precária do auto.<sup>11</sup> Por fim, o juiz relator aponta, também, que o Auto de Infração e Imposição de Multa original, citado pelo autuante, não foi juntado a esse novo auto lavrado, e, ainda que o fosse, tratar-se-ia de novo julgamento de mesmo fato, o que afrontaria o princípio da segurança jurídica. A decisão da Câmara Julgadora foi pelo afastamento da acusação fiscal, negando provimento ao recurso de ofício e mantendo a decisão de primeira instância de julgamento.

Verifica-se no caso, inconsistência a macular a acusação fiscal: a ausência dos elementos probatórios, posto que no relato o agente autuante faz menção a provas que estão encartadas em outro auto de infração, não juntadas nesse AIIM objeto do julgamento. Embora os autos tivessem sido baixados em diligência, o agente autuante não supriu a ausência de provas cabais a demonstrar a falta de pagamento do imposto, o que leva a acusação inconsistente, motivo de nulidade do auto. Quando à alegação de que não cabe julgamento

<sup>10</sup> Para a seleção dos casos aqui expostos, foi consultada a página do TIT - Tribunal de Impostos e Taxas na internet através do endereço <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>, e informada a expressão “segurança jurídica” no campo de pesquisa das ementas. Acesso em 17 jul. 2015.

<sup>11</sup> Art. 19 da Lei nº 13.457/2009: “As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente”.

sobre o mesmo fato, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, tal está correto em tese, pois o mesmo objeto não deve ter dois julgamentos. No entanto, com a devida vênia, não é o que ocorre no presente caso. Trata-se de infração que não foi apurada em toda sua extensão econômica no primeiro auto de infração, tendo em vista a ausência, naquele momento, das necessárias provas a comprovar o ilícito em sua totalidade. O que maculou o segundo auto de infração foi a falta de juntada das provas que comprovassem o ilícito em sua plenitude, agora que todos os pedidos de verificação fiscal retornaram. Além disso, o agente autuante deveria ter juntado todos os demonstrativos do levantamento fiscal que originou o primeiro AIIM, tudo para esclarecer a acusação. Apurado o montante total devido por infração de falta de pagamento do imposto, obtido através de levantamento fiscal, comprovado por demonstrativos e demais provas juntados ao AIIM, caberia a cobrança da diferença remanescente, se assim estivesse explicitado no segundo auto de infração.

2º caso: crédito de imposto relativo à aquisição de energia elétrica

CÂMARA SUPERIOR  
AIIM nº 3.132.222-0

JUIZ RELATOR: FRANCISCO A. FEIJÓ  
PROCESSO: DRT/4 422385/2010

O contribuinte foi autuado por ter se creditado do imposto (ICMS) incidente na utilização de energia elétrica no setor de açougue de seu supermercado. Na defesa, apresentou laudo técnico que comprovava a utilização de energia elétrica em atividade de industrialização, argumento que foi acatado pela decisão de primeira instância, afastando a acusação fiscal de creditamento indevido. A Fazenda Pública, em recurso de ofício, pugnou pela procedência da acusação sob o argumento de que os Tribunais Superiores do Poder Judiciário já pacificaram o entendimento de que não é possível o creditamento por entrada de energia elétrica em estabelecimentos comerciais. O recurso da Fazenda não foi provido e se manteve a decisão singular de afastamento da acusação fiscal. Diante desse quadro, a Fazenda interpôs recurso especial perante o TIT, tendo em vista decisões divergentes das Câmaras Julgadoras sobre o mesmo tema, para restabelecimento integral do crédito tributário.

A legislação do ICMS prevê que não é possível o creditamento do imposto incidente sobre energia elétrica consumida em atividades administrativas da empresa, tais como as que se desenvolvem em escritórios dos setores de recursos humanos, diretoria, almoxarifado etc. Somente quando a energia elétrica é consumida em atividades de industrialização, o imposto incidente sobre seu consumo poderá ser escriturado como crédito nos livros fiscais, conforme previsão da Lei Complementar nº 87/96, art. 33, II, “b”, que trata do tema.<sup>12</sup>

Ocorre que o supermercado pode ter atividades de panificação, ou um açougue, como no caso em tela, em seu espaço de comercialização. Essas atividades, padaria ou açougue, têm natureza industrial, ou seja, processam insumos com o propósito de gerar um produto final que transforma os materiais iniciais.

Embora o Superior Tribunal de Justiça já houvesse proferido decisões no sentido de ser inadmissível que estabelecimentos comerciais aproveitassem crédito de ICMS pelo

<sup>12</sup> A Lei Complementar nº 87/96, conhecida como “Lei Kandir”, é a lei que orienta a instituição do ICMS nas unidades da Federação.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:[...]

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

consumo de energia elétrica, a Administração Tributária de São Paulo editou uma norma,<sup>13</sup> Decisão Normativa CAT 1/07, em que previa a possibilidade do creditamento para aquelas atividades de industrialização que ocorressem no âmbito dos supermercados.

Portanto, a Administração Tributária tornou pública sua interpretação de que é permitido o creditamento do imposto incidente sobre o consumo de energia elétrica utilizada nas atividades industriais no interior de supermercados. Assim, tendo o contribuinte agido de acordo com a norma editada pela própria Administração Tributária, por força do princípio da segurança jurídica, não pode essa mesma Administração Tributária ignorar a norma por ela editada e glosar o crédito escriturado legitimamente pelo contribuinte. Tendo observado os atos normativos expedidos pela própria autoridade administrativa, o contribuinte fica a salvo da imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (parágrafo único do art. 100 do CTN).

### 3º caso: crédito de imposto fundado em documento inidôneo

14ª CÂMARA JULGADORA  
AIIM nº 3.154.981-7

JUIZA RELATORA: DENISE F. O. CHEID  
PROCESSO: DRT/9 640543/2011

O contribuinte foi autuado por ter se creditado, indevidamente, em operações que corresponderam à entrada de mercadorias no estabelecimento, de montante fundado em notas fiscais declaradas inidôneas pelo Fisco e que foram escrituradas em seus livros fiscais. Apresentou impugnação ao lançamento alegando que agiu de boa-fé, que as operações ocorreram efetivamente e, portanto, ocorreu a circulação de mercadorias, o que justifica o lançamento do crédito em seus livros fiscais. No julgamento do caso em primeira instância, a DTJ manteve integralmente a acusação fiscal. Notificado da decisão de primeira instância, o contribuinte ingressou com recurso ordinário perante o TIT. A juíza relatora proferiu seu voto pela manutenção do auto de infração, após análise das provas carreadas aos autos, aduzindo que a empresa fornecedora do contribuinte autuado simulou sua existência, ou seja, nunca existiu de fato; não foi comprovado o transporte das mercadorias; os pagamentos apresentados são dissonantes com os valores das notas fiscais; e concluiu que o vício existente na origem impede que a operação realizada seja legítima. Outro juiz da Câmara Julgadora votou em sentido contrário, entendendo haver os pressupostos da boa-fé no caso e afastando a acusação fiscal. O Representante Fiscal se manifestou pela manutenção da acusação, alegando que não ficou comprovada a boa-fé da adquirente das mercadorias. O resultado final foi decidido pelo voto de qualidade do presidente da Câmara Julgadora, uma vez que 2 juízes votaram pela procedência do AIIM e dois votaram pela improcedência.

Trata-se de caso muito comum de autuação, em que o contribuinte adquire mercadorias de um fornecedor em operações acobertadas por notas fiscais aparentemente regulares e efetua a escrituração do crédito do imposto destacado nas notas fiscais. Posteriormente, o Fisco, através de suas diligências fiscalizatórias, comprova que o emitente das notas fiscais é contribuinte fictício, ou as notas fiscais são inábeis, tendo sido geradas com vício. O ilícito tributário pode se dar tanto na entrada real de mercadorias no estabelecimento adquirente ou, o que é mais grave, sem a entrada de fato de mercadorias no estabelecimento destinatário. Tais documentos inidôneos são conhecidos por “notas frias”, termo utilizado para indicar a nota emitida com a finalidade de legitimar uma situação irregular, como por exemplo dar cobertura formal a ilícito tributário. Muitas vezes, o suposto emitente da “nota fria” não existe ou simula sua existência, o que agrava a natureza da infração cometida.

<sup>13</sup> A legislação tributária paulista pode ser consultada no endereço: [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut) Acesso em 17 jul. 2015.

Ílícitos que se consumam com as denominadas “notas frias”, em qualquer de suas modalidades, implicam não só infração tributária, mas configuram também crime fiscal, nos termos da lei que define o crime tributário.

Houve tempo em que a Administração Tributária desconstituíra o crédito escriturado pelo contribuinte adquirente das mercadorias, cobrando-lhe, por solidariedade, o imposto devido na transação comercial, além da aplicação de penalidade pela infração do creditamento indevido, independentemente de ter o destinatário das mercadorias agido de boa-fé ou não na transação comercial. Não se analisava a boa-fé, posto que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, na dicção do art. 136 do Código Tributário Nacional.

No entanto, muitos contribuintes, inconformados com a situação, posto que entendiam ter agido de boa-fé nas operações comerciais, encampando a tese de que cabia à Administração Tributária verificar a idoneidade do contribuinte fornecedor, ingressaram com ações, notadamente Mandados de Segurança, junto ao Poder Judiciário, buscando salvaguardar a escrituração do crédito do imposto e afastar a penalização imposta pelo Fisco.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência no sentido de acatar a boa-fé do comprador nas operações em que, posteriormente, o Fisco venha a comprovar que o fornecedor nunca existiu ou que tenha fraudado a emissão de notas fiscais. A orientação do Corte Superior se deu a partir do julgamento de recurso especial paradigmático da questão.<sup>14</sup> Assim, para o STJ, comprovada a boa-fé do adquirente, os efeitos da declaração da Fazenda Pública de inidoneidade de notas fiscais teriam efeito *ex-nunc*, ou seja, a partir do ato da Administração Pública. Se o negócio mercantil ocorreu antes da declaração de inidoneidade, e o comprador agiu de boa-fé, ele tem o direito de manter o crédito do imposto em sua escrita fiscal.

Boa-fé pertence à classe de conceitos jurídicos indeterminados, de difícil conformação e que precisa, para ser melhor caracterizado, de elementos objetivos que lhe deem sustentação. Assim, ao constatar a inidoneidade de documentos fiscais, antes da lavratura de auto de infração, o Agente Fiscal necessita juntar provas da boa-fé do adquirente das mercadorias. Para tanto, dentre outras evidências, ele precisa comprovar se: a) ocorreu a entrada física das mercadorias no estabelecimento do adquirente; b) quem foram os interlocutores de comprador e vendedor na operação mercantil; c) como se deu o transporte das mercadorias e por quem; d) como foram efetuados os pagamentos relativos às aquisições e para quem foram, de fato, transferidos os valores respectivos; e) se à época da transação comercial, o fornecedor encontrava-se regularmente cadastrado na Secretaria da Fazenda.

Sem essas mínimas informações que demonstrem a regularidade da operação, não há se falar em boa-fé na transação comercial. Afastada a boa-fé, e tendo em vista a atividade vinculada do agente público, a ação a ser adotada é a lavratura de auto de infração que glose o crédito indevido e aplique a multa infracional. Na análise da boa-fé do contribuinte deve ser observado se foram tomadas todas as cautelas previstas na legislação tributária para as relações entre contribuintes. Portanto, não basta apenas que a empresa vendedora esteja formalmente regular perante os órgãos públicos por ocasião da ocorrência das operações, ou que as notas fiscais emitidas tenham sido autorizadas, ou que tenha havido a entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, ou, ainda, que o pagamento tenha sido feito através de saques em dinheiro em banco, pois existem outros elementos que precisam ser analisados, até porque a emitente das notas fiscais pode ter simulado a existência do estabelecimento. A obtenção de inscrições junto a órgãos públicos e a abertura de contas

---

<sup>14</sup> Para ilustrar esse entendimento, vide REsp 1148444 MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010. Esse julgado foi utilizado como precedente para a edição da Súmula 509 do STJ: É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

bancárias são, inclusive, pré-requisitos para a prática da simulação da existência de um estabelecimento.

Muitas vezes o contribuinte destinatário autuado alega que a declaração de inidoneidade dos documentos não poderia se aplicar a fatos pretéritos à sua publicação, ao justificar sua conduta sob o argumento de que, ao tempo da aquisição das mercadorias, a situação cadastral do fornecedor era a de “ativo e idôneo” e que, em razão disto, não poderia ser responsabilizado por uma situação desconhecida. No entanto, a inscrição cadastral, por si só, não confere a seu possuidor a certeza absoluta quanto a sua existência de fato. A inscrição cadastral é mero ato declaratório e não constitutivo de direito. Ao concedê-la, não há como prever que irregularidades ocorrerão, pois, até que se prove o contrário, presume-se a boa-fé dos que se inscrevem como contribuintes do Estado. As pessoas inscrevem-se por obrigação legal, porém, a inscrição não assegura que elas terão existência de fato e não convalida dados eventualmente declarados em falsidade. Portanto, o que interessa perquirir é a idoneidade do documento fiscal à época de sua emissão posto que, o que se faz “*a posteriori*”, é tão somente a declaração formal pelo Estado quanto a sua inidoneidade. O fato de a declaração de inidoneidade ter sido reconhecida pelo Fisco tempos depois da realização das operações não torna legítimo o ato ilegítimo; não transforma em bom, o que era viciado e nem afasta a necessidade de recomposição do erário. O reconhecimento da inidoneidade é ato administrativo de cunho declaratório e tem efeito desde o seu nascedouro, motivo pelo qual a declaração de inidoneidade dos documentos emitidos pelas empresas, desde sua formação, é medida de rigor. O fato é que há, nesses casos, uma ação fraudulenta visando exatamente dificultar a percepção da Fazenda Pública de que a infração está ocorrendo, razão porque a constatação desse tipo de ação só pode ser feita posteriormente à sua ocorrência, e, por consequência lógica, acarreta a publicidade da declaração que caracteriza a inidoneidade dos documentos após a detecção da fraude pelo Fisco. Daí o porquê desta declaração ter efeito retroativo (*ex tunc*). Como o destinatário se beneficiou de um crédito com base em imposto não pago em decorrência de ação fraudulenta detectada, a sua responsabilidade solidária pelo pagamento está determinado no art. 11, inciso XII, do RICMS/00.

#### 4º caso: erro na aplicação de alíquota

14ª CÂMARA JULGADORA  
AIIM nº 3.138.467-5

JUIZ RELATOR: SÉRGIO R. ALMEIDA  
PROCESSO: DRTC/I 835490/2010

Contribuinte atuante no ramo atacadista de autopeças foi autuado por falta de pagamento de imposto ao lançar em suas notas fiscais de venda alíquota de 12%, quando, no entendimento da fiscalização tributária, deveria ter utilizado a alíquota de 18%. O contribuinte impugnou o auto de infração sem, todavia, convencer o julgador tributário de primeira instância que manteve a acusação fiscal. Inconformado, interpôs recurso ordinário perante o TIT que acatou a argumentação apresentada pelo autuado e reformou a decisão de primeiro grau.

O contribuinte aplicou a disciplina estabelecida pela legislação do ICMS paulista que prevê alíquota de 12% nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados (art. 54, V, do RICMS/00).<sup>15</sup> Todavia, em interpretação extensiva, o Agente Fiscal atuante entendeu que somente poderia ser utilizada a alíquota de 12% quando os produtos tivessem destinação industrial ou agrícola.

<sup>15</sup> Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS - Decreto nº 45.490/2000.

A própria Administração Tributária já havia editado a Resolução SF nº 4/1998, onde estabelecia a relação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, implementos e tratores agrícolas e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, com suas respectivas classificações nas posições NCM/SH.<sup>16</sup>

Ademais, foi publicada a Decisão Normativa CAT 1/2011 que constatou a necessidade de aprimoramento da legislação que trata dessas operações, especialmente a relação de mercadorias que constam nos anexos da Resolução SF nº 4/1998, reconhecendo o primado da segurança jurídica que deve permear as relações dos administrados com a Administração pública.

O juiz relator, na análise do mérito da questão, votou pelo provimento do recurso interposto pelo contribuinte autuado, reconhecendo que a outorga de isenção interpreta-se literalmente (art. 111 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966). Assim, o rol dos equipamentos relacionados na Resolução SF nº 4/1998 tem caráter taxativo, não cabendo interpretação extensiva para se exigir quaisquer tipos de destinação aos produtos, seja industrial ou agrícola, mas sim verificando se a mercadoria consta da relação da norma. Constando, aplica-se a redução de alíquota em conformidade com o comando legal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo do texto, verificamos que a constituição é o instrumento jurídico onde estão assentadas as garantias de direitos fundamentais que a sociedade elegeu como tais.

Há nítida intenção de resguardar os direitos dos cidadãos na relação com a Administração Pública, ainda que ao Estado estejam previstas várias ações de natureza programática dada sua função de prestador de serviços que se consolidou com as modernas constituições.

Especificamente, com relação às questões de natureza tributária, verificamos importantes dispositivos constitucionais que garantem aos administrados direitos fundamentais, tais como: devido processo legal, seja na esfera administrativa ou judicial, ampla defesa e contraditório, razoabilidade e proporcionalidade na aplicação de sanções, por exemplo, não confisco, irretroatividade de normas, legalidade, publicidade, eficiência etc.

Sobretudo, deve-se destacar a prevalência de um valor supremo a orientar a edição e aplicação do direito: a segurança jurídica. Princípio que estabelece a previsibilidade das normas, dando certeza ao direito e orientando as condutas intersubjetivas sob a égide de um ordenamento jurídico coerente.

Vimos que no âmbito do direito tributário, na esfera administrativa, os conflitos surgidos entre a Administração Pública e os administrados são julgados tendo como norte a prevalência da segurança jurídica, a par de todos os outros princípios inerentes à atividade estatal.

O ambiente para o desenvolvimento econômico passa pela estabilidade do ordenamento jurídico, onde os agentes possam antever, com razoável dose de certeza, quais os comportamentos são esperados ou são passíveis de serem adotados no bojo de suas atividades.

Definidos os direitos fundamentais expressos constitucionalmente, espera-se que as garantias trazidas pelo texto constitucional e demais normas possam efetivá-los, de modo que os sujeitos tenham a certeza da preservação dos seus direitos fundamentais dentro da ordem jurídica estabelecida.

## **REFERÊNCIAS**

---

<sup>16</sup> Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado, sistema de classificação de mercadorias adotado a partir de 1996 pelos países integrantes do Mercosul.

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ARAÚJO, Edmir Netto. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências**. Brasília: Presidência da República, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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

\_\_\_\_\_. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica diante do princípio da legalidade. In: MARRARA, Thiago (Coord.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 3-29.

FERRAJOLI, Luigi. **Los Fundamentos de los Derechos Fundamentales**. 2. ed., Madrid: Editorial Trotta, 2005.

\_\_\_\_\_. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FERREIRA, Gustavo Assed. A legitimidade do Estado e a supremacia do interesse público sobre o interesse particular. In: MARRARA, Thiago (Coord.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 441-451.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

MARINONI, Luiz Guilherme. **O direito à tutela jurisdicional efetiva na perspectiva da teoria dos direitos fundamentais** - Página 6/6. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 378, 20 jul. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5281>>. Acesso em: 23 set. 2014.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2010.

MARRARA, Thiago (Coord.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Estado de Direito e segurança jurídica. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves Dal (Coords.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 41-46.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da eficiência. In: MARRARA, Thiago (Coord.). **Princípios de Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 352-374.

PIOVESAN, Flávia. A responsabilidade do Estado na consolidação da cidadania. In: TAVARES, André Ramos; FERREIRA, Olavo A. V. Alves; LENZA, Pedro (Coords.). **Constituição Federal 15 anos**. São Paulo: Método, 2003. p. 33-51.

SÃO PAULO. Lei nº 13.457/2009. **Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências**. São Paulo: Governo do Estado de São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=155075>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.

VALIM, Rafael. O princípio da segurança jurídica no Direito Administrativo. In: VALIM, Rafael; OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; POZZO, Augusto Neves Dal (Coords.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 65-94.