

URSULA SPISSO MONTEIRO

A procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal municipal pós-inscrição do crédito em dívida ativa, como meio de concretização da garantia do devido processo legal

MESTRADO EM DIREITO

UNIFIEO – CENTRO UNIVERSITÁRIO FIEO
Osasco – SP
2013

URSULA SPISSO MONTEIRO

A procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal municipal pós-inscrição do crédito em dívida ativa, como meio de concretização da garantia do devido processo legal

Dissertação apresentada à banca examinadora do UNIFIEO – Centro Universitário FIEO, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, tendo como área de concentração “Positivização e Concretização Jurídica dos Direitos Humanos”, inserida na linha de pesquisa “Efetivação Jurisdicional dos Direitos Fundamentais”, sob a orientação do Prof. Dr. Antônio Cláudio da Costa Machado.

Osasco – SP
2013

URSULA SPISSO MONTEIRO

A procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal municipal pós-inscrição do crédito em dívida ativa, como meio de concretização da garantia do devido processo legal

Osasco, ____/____/____

Nota: _____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Antônio Cláudio da Costa Machado
Orientador
UNIFIEO – Centro Universitário FIEO

Prof. Pós-Dr. Ricardo dos Santos Castilho
UNIFIEO – Centro Universitário FIEO

Prof.^a Dr. Renata Elaine Silva
PUC-SP

Novamente e sempre à minha mãe, pelo apoio, carinho, amor e por sua preocupação com a minha formação para a vida pessoal e profissional. A Bernardete, minha tia querida, por toda ajuda.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Antônio Cláudio da Costa Machado, pela calma, paciência e orientação.

Aos professores do Corpo Docente da UNIFIEO, pelos conhecimentos transmitidos e pelo comprometimento na formação de educadores.

À equipe dos funcionários da biblioteca do Campus Narciso da UNIFIEO, em especial a Eliane, Fernanda, Dulce e Gilson; à equipe da secretaria, Edlaine, Nadja e Roberta, por me auxiliarem sempre com empenho e prestatividade desde o início do meu curso.

A Deus, por me dar força e coragem para lutar.

À Nossa Senhora de Fátima, que sempre foi meu sustentáculo em todas as minhas dificuldades e que nos momentos mais delicados de minha vida se fez presente.

Posso sinceramente afirmar que se tudo se concretizou e meu ideal se efetivou foi unicamente pela ajuda Deus.

**“ (...) Mas é preciso ter força
É preciso ter raça
É preciso ter gana sempre
Quem traz no corpo a marca
Maria, Maria
Mistura a dor e a alegria...**

**Mas é preciso ter manha
É preciso ter graça
É preciso ter sonho sempre
Quem traz na pele essa marca
Possui a estranha mania
De ter fé na vida (...)**”

Milton Nascimento.
Trecho da música “Maria, Maria”

RESUMO

A procedimentalização das atividades do Estado Democrático de Direito se apresenta como expressão da garantia do devido processo legal. A produção dos atos administrativos do ente público, mediante procedimento previsto em lei, visa garantir a limitação do poder estatal e o respeito aos valores democráticos, a partir do momento em que condiciona a validade dos atos ao cumprimento do certo procedimento. A procedimentalização também deve ser encarada como forma de obter a otimização da atividade estatal. Para consecução do bem comum, o Estado vale-se da tributação para a satisfação dos interesses da coletividade, e, por meio do seu aparato legislativo tributário, extrai uma parcela de contribuição econômica de cada particular. Cabe ao órgão público a ordenação dos atos preparatórios da distribuição da execução fiscal, sendo de rigor que haja coordenação lógica, cronológica e eficiente dos seus atos para o ajuizamento do executivo fiscal pela Fazenda Municipal. A procedimentalização aqui cogitada se dá com a inscrição dos débitos em dívida ativa, de modo a disciplinar os caminhos a serem percorridos pelo servidor público após o recebimento do livro da dívida ativa. A tudo isso, acrescenta-se que pela padronização de rotinas ou pela procedimentalização – aplicação estrita do devido processo legal administrativo – estará a administração pública procurando atender ao princípio da eficiência consagrado no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Procedimentalização. Administração Pública. Dívida Ativa. Execução Fiscal. Devido Processo Legal.

ABSTRACT

The procedure established for the state's activities within the democratic state presents itself as the expression of the guarantee of the due process of law. The production of administrative acts by procedure legally foreseen of the public entity ensures the limitation of state power, and the respect to democratic values, from the moment that it determines the condition of the validity of the acts to the obedience of certain procedures. The establishment of the legal procedure should be seen as a way to get the optimization of the state activity. For the accomplishment of the common good, the state urges its power of taxation to reach the interest of a community, and, throughout its legal apparatus it obtains a portion of economical contribution from each. It's the states's task to order the preparatory acts for the distribution of tax enforcement, having an effective, logical and chronological coordination for the filling of the tax foreclosure. The procedure proposed here will occur after registration of the debts from outstanding debt in order to discipline the routes to be followed by a public servant after receiving the book of outstanding debt. To all this add up either for the standardization of routines or procedures public administration will be giving the efficient principles enshrined in article 37 of the Constitution of 1988.

Keywords: Procedure. Public administration. Overdue tax liability. Tax foreclosure. Due Process of law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a. C – antes de Cristo

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

Art. – artigo

Arts. – artigos

CADIN – Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal

CGOB – Coordenadoria Geral de Cobrança e Recuperação de Créditos

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

CPF – Cadastro Nacional de Pessoa Física

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

d.C – depois de Cristo

e.g – *exempli gratia*

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IEPTB – Instituto de Protesto de Títulos do Brasil

Inc. – inciso

Incs. – incisos

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre o Patrimônio e a Renda

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

LEF – Lei de Execução Fiscal

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PAF – Processo Administrativo Fiscal

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PUMA – Plano de Unificação, Modernização e Alinhamento

Res. – Resolução

TJSP – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

TJPE – Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco

TFR – Tribunal Federal de Recursos

v.g – *verbi gratia*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1. ESTADO DE DIREITO, DIREITOS FUNDAMENTAIS, DEVIDO PROCESSO LEGAL E GARANTIAS	18
1.1 O Estado de Direito	18
1.2 O Estado Democrático de Direito brasileiro	25
1.3 Os Direitos Fundamentais	29
1.4 Direitos fundamentais e garantias fundamentais: diferenciação	35
1.5 A garantia do devido processo legal	38
1.5.1 Breve esboço histórico sobre o devido processo legal	39
1.5.2 O devido processo legal no direito brasileiro	42
1.5.3 Natureza dual do devido processo legal	44
1.5.4 Dimensão procedimental – <i>procedural due process</i>	44
1.5.5 O devido processo legal na Constituição espanhola	47
1.5.6 O devido processo legal na Constituição portuguesa	48
1.5.7 Dimensão substancial – <i>substantive due process</i>	50
2. DEVIDO PROCESSO LEGAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO	53
2.1 Processo e procedimento: distinção entre as duas acepções	53
2.1.1 Considerações práticas sobre o procedimento administrativo	55
2.1.2 O alcance do devido processo legal no procedimento administrativo	57

2.2 Princípios orientadores	59
2.2.1 Breves considerações	59
2.2.2 Princípios do processo administrativo	61
2.2.2.1 Princípio do direito de petição e do informalismo	61
2.2.2.2 Princípio da verdade material ou real	63
2.2.2.3 Princípio da oficialidade e da gratuidade	64
2.2.2.4 Princípio da revisibilidade	66
2.2.2.5 Princípio da ampla defesa e do contraditório	67
2.2.3 Princípios do processo administrativo fiscal	70
2.3 O procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito	71
2.3.1 O nascimento da obrigação tributária	71
2.3.2 Aspectos fundamentais sobre o lançamento	75
2.3.2.1 Definição e espécies de lançamento	75
2.3.2.2 Lançamento: atividade administrativa vinculada	81
2.3.2.3 A revisão do lançamento tributário	82
2.3.2.3.1 Impugnação do sujeito passivo	83
2.3.2.3.2 Recurso de ofício	84
2.3.2.3.3 Iniciativa de ofício da administração pública	85
2.4 A cobrança extrajudicial dos créditos fiscais	86
2.4.1 A dívida ativa no CTN	86
2.4.2 A formação do título executivo no CTN: a certidão de dívida ativa	88
2.4.3. O protesto da Certidão de Dívida Ativa e a Lei nº 9.492/1997	91

3. PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PREPARATÓRIA DA EXECUÇÃO FISCAL PELA FAZENDA MUNICIPAL, PÓS-INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA	98
3.1 Notas históricas sobre o município	98
3.2 A autonomia municipal e o federalismo	100
3.3 A administração tributária municipal: aspectos arrecadatórios	103
3.4 Direito ou dever fundamental de pagar tributos ?	106
3.5 “Privatização da gestão tributária”: é possível a cessão a particular da atividade de cobrança da dívida ativa ?	111
3.6 A proceduralização como forma de alcançar a eficiência na Administração Pública sob a ótica pré-processual da cobrança da dívida ativa	117
3.6.1 A eficiência inserida na administração pública	118
3.6.2 A proceduralização propriamente dita	121
3.6.3 A exteriorização da proceduralização na atividade fiscal municipal: Decreto Regulamentar	125
3.7 Ordenação dos atos para o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Municipal	127
3.7.1 Delimitação dos agentes envolvidos	129
3.7.2 Geração do banco de dados dos devedores	130
3.7.3 Emissão de notificação de cobrança amigável	131
3.7.4 Ajuizamento das execuções fiscais	132
3.7.4.1 Listamento dos devedores	132
3.7.4.2 Agrupamento das execuções	134
3.7.4.3 Encaminhamento ao distribuidor	135

3.7.4.4 Recomendações da Corregedoria do TJSP	136
3.8 Outros aspectos relevantes da procedimentalização proposta	137
3.8.1 A obrigação acessória de atualizar o cadastro de contribuintes municipal	137
3.8.2 A dispensabilidade da cobrança de créditos fiscais de pequena monta	141
3.8.3 Processo eletrônico e a ação de execução fiscal	144
CONCLUSÃO	149
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	154

INTRODUÇÃO

O presente trabalho é desenvolvido como dissertação de mestrado na área de concentração “Positivção e Concretização Jurídica dos Direitos Humanos”, estando inserido na linha de pesquisa “Efetivação Jurisdicional dos Direitos Fundamentais”.

A escolha do tema foi feita com o intuito de aprimorar a atividade administrativa tributária municipal por identificar a ausência de procedimentalização de uma atividade primordial exercida pela administração pública, qual seja, a de obter arrecadação eficiente a partir da aplicação do devido procedimento.

Com efeito, a intenção deste trabalho é chamar a atenção para a importância da submissão das atividades administrativas ao cumprimento de procedimentos como requisito de validade. A procedimentalização, além de orientar condutas, busca o cumprimento das funções estatais, e assegura o respeito ao princípio constitucional do devido processo legal. A pesquisa foi elaborada mediante consulta à legislação nacional, à jurisprudência, à parte da doutrina estrangeira, fundamentando-se na doutrina pátria.

O Estado, para a consecução de suas atividades essenciais previstas no texto constitucional, se vale do tributo para abastecer seus cofres públicos, para satisfazer os interesses da coletividade. Por conseguinte, caberá ao povo o dever de pagar o tributo, para custeio do Estado, norma essa de caráter impositivo e que se mostra indispensável.

A prestação oriunda do crédito público vencida, e não adimplida, abre ao Fisco a possibilidade da inscrição desse crédito na dívida ativa, a fim de formar o título executivo que, por sua vez, viabiliza a propositura da execução fiscal.

O objetivo deste estudo é revelar que a procedimentalização da atividade administrativa na cobrança da dívida ativa é fundamental para a eficiência da

Administração Pública. Dessa forma, procuraremos demonstrar que a procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal pela Fazenda Municipal garante o cumprimento do princípio do *due process of law*, pois é da própria essência do Estado Democrático de Direito que sua atuação seja orientada por procedimento devido e previamente previsto em lei.

O trabalho foi dividido em três grandes capítulos. No Capítulo I, trataremos das garantias fundamentais e do devido processo legal no Estado Democrático de Direito, passando sobre aspectos acerca da soberania do Estado, Estado de Direito e Estado Democrático, esboço histórico sobre o devido processo legal, bem como sua visão no direito estrangeiro. Trataremos, também, dos direitos fundamentais, da definição de processo e da identificação das dimensões procedimental e substancial do devido processo legal.

No Capítulo II, abordaremos o devido processo legal e o processo administrativo, pontuando a distinção entre as acepções processo e procedimento, colacionando os princípios orientadores, adentrando no procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, nascimento da obrigação, definição e espécies de lançamento, além das possibilidades de revisão. Temática bastante discutida e aqui tratada será a relativa à possibilidade do protesto da certidão de dívida ativa, procurando expor, neste trabalho, a visão dos tribunais.

Ao final, no Capítulo III, iremos nos ocupar do que podemos identificar como sendo o coração deste trabalho, que é propriamente a procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal pela Fazenda Municipal, pós-inscrição do crédito em dívida ativa. Iniciamos falando sobre o município, sua autonomia e seus aspectos arrecadatórios.

Passamos à análise da procedimentalização, como meio de atingir a efetivação do princípio constitucional da eficiência, bem como a forma como essa procedimentalização poderá vir a ser implementada na administração pública.

Propomos uma ordenação de atos para o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Municipal, objetivando orientar o servidor que os pratica. No último item desse capítulo, trazemos algumas questões pontuais que têm sido objeto de discussão na esfera municipal, como a necessidade de atualização do cadastro municipal de contribuintes, a dispensabilidade da cobrança de créditos de pequeno valor e o processo eletrônico de execução fiscal.

1. ESTADO DE DIREITO, DIREITOS FUNDAMENTAIS, DEVIDO PROCESSO LEGAL E GARANTIAS

1.1 O Estado de Direito

A figura do Estado, por ostentar envergadura ímpar enquanto objeto comum da Ciência Política, da Sociologia e do Direito, deve ser absorvida como condição prévia do exame do Estado de Direito. Pois bem, o Estado, em sua concepção clássica, se apresenta como o órgão executor da soberania nacional, composto de uma população, um território e um governo.¹

É, por assim dizer, o Estado uma “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, conforme lição de Dalmo de Abreu Dallari.² Há ainda, quem entenda, ser o Estado uma “sociedade de pessoas chamada ‘população’, em um determinado ‘território’, sob a autoridade de determinado ‘governo’, a fim de alcançar determinado objetivo, o ‘bem comum’”.³

Sob essa perspectiva, é a lição de Pedro Salvetti Netto:

[...] Estado é a sociedade necessária em que se observa o exercício de um governo dotado de soberania a exercer seu poder sobre uma população, num determinado território, onde cria, executa e aplica seu ordenamento jurídico, visando ao bem comum.⁴

O que podemos alcançar é que o referido conceito comporta de três a quatro elementos dentro da Teoria Geral do Estado. Esses elementos formadores do Estado

¹ Cf. MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 22-23.

² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 118.

³ DE CICCIO, Cláudio. **Teoria geral do Estado e ciência política**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 47.

⁴ SALVETTI NETO, Pedro. **Curso de teoria do Estado**. 6. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1984, p.42.

terão assim, natureza material, os que se referem a população e ao território, e natureza formal, os que pertinem ao governo.

A população representa o elemento humano, o território é a parcela terrestre onde as pessoas nela se encontram, e o Estado exerce o seu poder. Já o governo, confere o viés político, é a organização necessária para o exercício do poder; estando ausente qualquer uma destas características, a definição de Estado estará imperfeita.

Já a ideia de Estado de Direito é bem definida por Carlos Ari Sundfeld, nos seguintes termos:

[...] definimos Estado de Direito como o criado e regulado por uma Constituição (isto é, por norma jurídica superior às demais), onde o exercício do poder político seja dividido entre os órgãos independentes e harmônicos, que controlem uns aos outros, de modo que a lei produzida por um deles tenha de ser necessariamente observada pelos demais e que os cidadãos, sendo titulares de direitos, possam opô-los ao próprio Estado.⁵

Certo é que, o Estado de Direito remete ao Estado de leis, com uma ordem jurídica configurada para a estruturação de poder, de modo a limitar, dividir e organizar o seu exercício, tornando-se o garante da liberdade dos indivíduos e de seus direitos fundamentais.

Konrad Hesse ao traçar os fundamentos da ordem estatal jurídica assevera que:

Em sentido geral a Constituição dá, por sua ordem estatal-jurídica, ao Estado e sua eficácia, *medida e forma*.

[...]

Além disso, o estado de direito cria, configura e garante a ordem total jurídica que, para a existência do particular como para a convivência no interior da coletividade é indispensável. O meio específico dessa ordem é a *lei*. Ela determina a situação jurídica do particular, ordena as condições de vida e coordena-as mutuamente. Nesse significado amplo, não redutível a uma demarcação da esfera individual estatal, o

⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 39.

estado de direito é o estado de lei, a vida da coletividade ganha, pela ordem jurídica, forma e configuração.⁶

Verificamos que a lei fundamental é orientada pelo primado do direito, além disso, por ser uma norma positiva principal, produz uma vinculação jurídica entre governantes e governados, estando nela inseridas os comandos para que cada ente estatal edite normas inclusive de condutas. Aliás, o Estado assim, submetido ao império do Direito, apontava esses contornos já no século XVIII, conforme preleciona Manoel Gonçalves:

É ao Direito que o liberalismo, descendente direto e imediato do iluminismo, confia a tarefa de limitar, instituir e organizar o Poder, bem como de disciplinar a sua atuação, sempre resguardando-se o fundamental: a liberdade, os direitos do homem. Tal Estado submetido ao império do Direito veio a ser chamado, já no século XVIII, de Estado de Direito. Este Estado, em sua forma típica e original, caracteriza-se, primeiro, pelo reconhecimento de que o Poder é limitado por um Direito superior, que está fora do alcance de mudar.⁷

Notamos, que o Estado de Direito é o Estado constitucional que cria, define e atribui a separação de poderes por meio da constituição, protegendo direitos, nada mais é do que um compromisso formal a ser respeitado. Vê-se, pois, que cada um dos conceitos acima, traz em si um elemento do Estado de Direito, que é aquele conforme mencionamos, regulado por uma Constituição, reconhecido como “Estado de Lei”, e também como um “Estado de Direitos Fundamentais”.

Partindo desse raciocínio, o Estado de Direito é aquele vinculado à lei, e por ela definido, estando suas funções separadas por autoridades distintas, naquilo que se costumou denominar de separação dos poderes. Sendo regido por uma Lei Maior que estrutura o Estado e assegura direitos aos indivíduos, assim, podemos afirmar que o Estado de Direito nada mais é do que a sociedade e o Estado guiados pelo Direito.

⁶ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 162-163.

⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 4.

Porém, Jorge Miranda faz a seguinte advertência quanto à definição do Estado de Direito:

Estado de direito não equivale a Estado sujeito ao Direito, porque não há Estado sem sujeição ao Direito no duplo sentido de Estado, que age segundo processos jurídicos e que realiza uma ideia de Direito, seja ela qual for. Estado de Direito só existe quando esses processos se encontram diferenciados por diversos órgãos, de harmonia com um princípio de divisão do poder, e quando o Estado aceita sua subordinação a critérios materiais que o transcendem; só existe quando se dá limitação material do poder político; e esta equivale a salvaguarda dos direitos fundamentais da pessoa humana.⁸

Para o doutrinador português, se o Estado de Direito fosse concebido apenas como um conjunto de normas estabelecidas pelo Legislativo, ele alcançaria apenas a condição de Estado de legalidade, ou Estado legislativo, já que o princípio da legalidade corresponde somente a um dos fundamentos principiológicos do Estado de Direito, não se realizando nele completamente.⁹

Demais disso, o ideário do Estado de Direito, como bem colocado por Bandeira de Melo, foi um projeto político juridicizado de contenção do poder e de proclamação da igualdade de todos os homens. Como modelo de organização social, apresenta-se como resultado da formulação da vontade geral de todos os homens, estando apoiado na ideia de igualdade oriunda da Revolução Francesa.¹⁰ Esse modelo serviu posteriormente de inspiração para o *Bill of Rights* e para a Declaração Universal de Direitos Humanos.¹¹

Tratando do tema, J.J. Canotilho, em sua magistral obra, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, aponta como necessária a identificação de três conceitos, com o objetivo de alicerçar a juridicidade estatal. O primeiro advém do sistema britânico *Rule of the Law*, que significa a obrigatoriedade de observância a um processo legalmente

⁸ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 196.

⁹ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 114.

¹⁰ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 49.

¹¹ Cf. CASTILHO, Ricardo. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88-89.

justo, com proeminência das leis e costumes do país, bem como a sujeição de todos os atos do executivo à soberania do parlamento. O segundo conceito, denominado *The King of Law*, “império da lei”, do direito estadunidense, refere-se à ideia de que a Constituição estabelece esquemas essenciais do governo e os respectivos limites, estando nele inclusos: os direitos e liberdades dos cidadãos, a juridicidade do poder, a justificação do governo (ligado à concepção de que ao governo cumpre a obrigação jurídico-constitucional de governar segundo as leis dotadas de unidade, publicidade, durabilidade e antecedência) e os tribunais, com a função de exercer a justiça em nome do povo. E o terceiro, *L’État legal*, do constitucionalismo francês, que fora concebido como uma ordem jurídica hierárquica, em que o princípio da primazia da lei servia para a submissão ao direito do poder político. Os cidadãos tinham a garantia de que a lei só poderia ser editada pelo órgão legislativo e que, em virtude de sua dignidade, constituiria a fonte de direito hierarquicamente superior, por isso todas as medidas a serem adotadas pelo poder executivo deveriam estar em conformidade com ela. E, por último, *Rechtsstaat* (Estado de Direito), figura que surgiu no início do século XIX, com o “Estado da Razão”, e no final do século transmutou-se para “Estado Liberal de Direito” em contraposição ao Estado de Polícia que tudo regula, assumindo como tarefa a consecução da “felicidade dos súditos”.¹²

Ainda, segundo Pinto Ferreira, o Estado de Direito é aquele subordinado ou submetido à legalidade constitucional, estando prefixado sob duas orientações diversas: a.) a dos lógicos formalistas; b.) a dos que buscam a investigação do seu conteúdo. A primeira é inspirada em Kelsen, para quem Estado e Direito se confundem, o direito somente pode derivar da norma fundamental, que é uma manifestação do Estado, ou seja, o direito provém do Estado, por isso, correspondem a mesma coisa; já para a segunda orientação, o Estado de Direito nada mais é do que o núcleo das ideias individualistas e democráticas decorrentes do século XIX e do primeiro quarto do século XX em que se realizaram no Estado liberal.¹³

¹² Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 97.

¹³ Cf. FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 32-33.

Sem embargo de tais considerações, Jaques Robert e Jean Duffae, em sua obra *Droits de l'homme et libertés fondamentales*, asseveram que o liberalismo e a democracia são conceitos distintos. O liberalismo é um princípio acerca dos objetivos e limitações do poder, enquanto que a democracia se refere ao método de selecionar aqueles que exercem o poder, exigindo para tanto respeito às liberdades pessoais, de expressão e associação.¹⁴

Já quanto à estrutura, o Estado de Direito aparece sistematizado por Norberto Bobbio da seguinte forma: 1.) estrutura formal do sistema jurídico: busca a garantia das liberdades fundamentais com a aplicação da lei geral-abstrata por parte de juízes independentes; 2.) estrutura material do sistema jurídico: refere-se à liberdade de concorrência no mercado, reconhecida no comércio aos sujeitos de propriedade; 3.) estrutura social do sistema jurídico: pertine à questão social e às políticas reformistas de integração da classe trabalhadora; e, por último, 4.) estrutura política do sistema jurídico: ligada à separação e distribuição do poder.¹⁵

De todas as posições apresentadas, o que se pode extrair é que parece ser da própria natureza do Estado de Direito que haja uma organização constitucional orientada para a garantia e promoção dos direitos fundamentais, que são aqueles direitos inerentes ao indivíduo, sendo, para tanto, necessário um aparato institucional marcado pela vontade política orientada para a liberdade.

Independentemente dos diversos pensamentos que buscam investigar a justificação do ente estatal, hoje se considera que o fenômeno Estado só pode ser concebido como Estado constitucional, que é aquele que se expressa como Estado de Direito e como Estado Democrático.

¹⁴ Cf. ROBERT, Jacques ; DUFFAE, Jean. *Droits de l'homme et libertés fondamentales*. 7. ed. Paris : Éditions Montchretien E.J.A., 1999, p. 23.

¹⁵ Cf. BOBBIO, Norberto. *Dicionário de política*. Trad. João Ferreira; et alii. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1986, p. 401.

Outro ponto importante é o de que a proteção dos direitos humanos também é elemento essencial para a caracterização do Estado de Direito, aquele em o homem não é submetido à opressão, sobre este aspecto, veja o que diz o preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos, proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas, em 10 de dezembro de 1948:

Considerando que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo, Considerando que o desprezo e o desrespeito pelos direitos humanos resultaram em atos bárbaros que ultrajaram a consciência da Humanidade e que o advento de um mundo em que os homens gozem de liberdade de palavra, de crença e da liberdade de viverem a salvo do temor e da necessidade foi proclamado como a mais alta aspiração do homem comum, Considerando essencial que os direitos humanos sejam protegidos pelo Estado de Direito, para que o homem não seja compelido, como último recurso, à rebelião contra tirania e a opressão, Considerando essencial promover o desenvolvimento de relações amistosas entre as nações, Considerando que os povos das Nações Unidas reafirmaram, na Carta, sua fé nos direitos humanos fundamentais, na dignidade e no valor da pessoa humana e na igualdade de direitos dos homens e das mulheres, e que decidiram promover o progresso social e melhores condições de vida em uma liberdade mais ampla, Considerando que os Estados-Membros se comprometeram a desenvolver, em cooperação com as Nações Unidas, o respeito universal aos direitos humanos e liberdades fundamentais e a observância desses direitos e liberdades, Considerando que uma compreensão comum desses direitos e liberdades é da mais alta importância para o pleno cumprimento desse compromisso.¹⁶

Entretanto, cabe ressaltar que o modelo de Estado de Direito liberal revelou-se insuficiente para a realização da chamada justiça social, o que induziu o Estado de Direito a transformar-se em Estado Social de Direito, para mitigar o individualismo vigente e permitir a realização dos direitos sociais, como, *e.g.*, os direitos à educação, à saúde, ao trabalho, à previdência, etc. Alguns documentos históricos contribuíram diretamente para tal mudança de paradigma, podendo ser citados: as constituições do México de 1919, a Soviética de 1918, a de Weimar de 1919 e a Carta Del Lavoro de

¹⁶ Disponível em: □ http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm. □. Acesso em: 17 jul. 2012.

1927. Neste contexto, alguns Estados optaram por inserir em suas constituições a expressão “social”, porém, adverte José Afonso da Silva que a expressão “Estado de Direito”, por si só, já revela uma concepção democratizante, tornando-se inapropriado qualificar a palavra “Direito” com o termo “Social”.¹⁷

Apesar dessa “socialização” do Estado de Direito, ela não foi capaz de impedir a Segunda Guerra Mundial, mas alterou de maneira importante o curso do seu desenvolvimento histórico e político. A partir da derrota do nazismo, o Estado de Direito, apesar de continuar sendo social, adquire a ênfase da democracia, o que significou o estabelecimento de mecanismos de controle das decisões políticas. Conclui-se que, somente com a adição do elemento democrático, seria possível impedir toda a forma de totalitarismo de que o fascismo, o nazismo e o estalinismo são grandes exemplos.

1.2 O Estado Democrático de Direito brasileiro

Como visto, o Estado de Direito, num primeiro momento liberal, sofreu evolução ao longo dos tempos, e adquiriu outra feição, que foi a de Estado de Direito Social, até que o advento da barbárie da Segunda Guerra se ocupou de transformar o Estado de Direito Social em Estado de Direito Social e Democrático, com o acréscimo do elemento democrático.

No âmbito nacional, a Constituição Federal de 1988, logo em seu preâmbulo, instituiu o Estado Democrático de Direito como fundamento normativo da República Federativa do Brasil, como forma de assegurar o exercício de direitos e liberdades individuais, fixados no art. 1º, compreendendo o marco enunciativo que, além de

¹⁷ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 116-117.

assegurar a legitimidade e unidade ao ordenamento, ainda estabelece os valores máximos do constitucionalismo brasileiro.¹⁸

O Estado Democrático de Direito significa essencialmente que o Estado de Direito deve ter um conteúdo democrático, baseado em eleições livres e periódicas. A legitimidade do poder terá, assim, seu fundamento no consenso.¹⁹ Ademais disso, segundo Carlos Ari Sunfeld os elementos caracterizadores do Estado Democrático de Direito, são os seguintes:

- a) criado e regulado por uma Constituição;
- b) os agentes públicos fundamentais são eleitos e renovados periodicamente pelo povo e respondem pelo cumprimento de seus deveres;
- c) o poder político é exercido, em parte diretamente pelo povo, em parte por órgãos estatais independentes e harmônicos, que controlam uns aos outros;
- d) a lei produzida pelo Legislativo é necessariamente observada pelos demais Poderes;
- e) os cidadãos, sendo titulares de direitos, inclusive políticos, podem opô-los ao próprio Estado.²⁰

Esclarece ainda, José Afonso da Silva que o Estado Democrático de Direito é fundado no princípio da soberania popular, impondo a participação efetiva e operante do povo na condução da coisa pública, de modo a estabelecer uma conexão interna entre democracia e o Estado de Direito.²¹

O critério então, para distinguir o Estado de Direito da democracia, como ensina J.J. Canotilho está na liberdade; no Estado de Direito, se concebe a liberdade como liberdade negativa, ou seja, uma liberdade de defesa que se debruça sobre o poder; enquanto que no Estado Democrático de Direito, a liberdade seria positiva, isto é, uma liberdade assentada no exercício democrático do poder.

¹⁸ Cf. BARROSO, Luiz Roberto. **Constituição da República Federativa do Brasil anotada**. 5. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2006.

¹⁹ Cf. FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 34.

²⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 53.

²¹ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 121.

Consigna ainda o autor que o Estado constitucional democrático seria “superior” ou, em suas palavras, “mais” do que Estado de Direito, pois o elemento democrático fora necessário para conferir legitimação ao poder, fazendo com que surgisse a concepção do princípio da soberania popular, segundo o qual todo o poder emana do povo, justamente para assegurar o direito à igual participação na formação democrática da vontade popular.²²

O constituinte de 1988, minucioso e cuidadoso no domínio dos direitos fundamentais e na organização do poder, não falou apenas em Estado de Direito em seu preâmbulo, entendendo por bem definir o regime político como “Estado Democrático de Direito”, conforme mencionamos acima. Já a Constituição de Portugal, por sua vez, somente após a revisão de 1982, modificou seu texto para inserir a cláusula “Estado de Direito Democrático”, conforme se lê no art. 2º, e no art. 9ºb, dessa Constituição, já que no texto originário de 1976 não havia alusão expressa a esse conceito.

Jorge Miranda salienta, nesse diapasão, que assegurar o primado do Estado de Direito Democrático se justifica em uma sociedade que aspira a pessoas livres e iguais. Mesmo porque, para haver uma democracia representativa e pluralista, há de se ter um Estado de Direito.²³

No texto da Lei Maior visualiza-se que “Estado Democrático de Direito” significa mais do que o “Estado” e a “sociedade” integrados pelo direito, abrangendo também a democracia, a ordem econômica e social, as garantias sociais, os direitos à saúde, à cultura, e ao lazer, todos compondo os chamados Direitos Fundamentais.

Vidal Serrano e David Araujo acentuam que modernamente os Direitos Fundamentais não são mais enfocados exclusivamente como espécie de direitos

²² Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 100.

²³ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 210.

subjetivos, mas adquirem, uma dimensão institucional,²⁴ o que importa dizer que o Estado revela sua forma de ser e de agir de acordo com o reconhecimento e a tutela dos Direitos Fundamentais assegurados em seu texto constitucional. Particularmente no Brasil, o constituinte dispensou tratamento sem igual no mundo aos Direitos Fundamentais.

Prosseguindo no exame dos fundamentos principiológicos do Estado Democrático de Direito, José Afonso da Silva elenca da seguinte maneira:

- (a) Princípio da constitucionalidade;
- (b) Princípio democrático;
- (c) Sistema de direitos fundamentais;
- (d) Princípio da justiça social;
- (e) Princípio da igualdade;
- (f) Princípio da divisão dos poderes e da independência do juiz;
- (g) Princípio da legalidade;
- (h) Princípio da segurança jurídica.²⁵

Afiguram-se, no mais, como subprincípios, a garantia do acesso à Justiça e a independência dos tribunais, a garantia das relações jurídicas (ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada), além das garantias processuais de realização de um direito justo (ampla defesa e contraditório).

O que se percebe é que a concepção de Estado Democrático de Direito ultrapassa a simples reunião formal dos elementos Estado de Direito, e de sociedade democrática, na medida em que possui um caráter de transformação. Vê-se que o legislador constituinte, objetivando sublimar o ideário democrático de uma sociedade, livre, justa e solidária, fundamentou o Estado brasileiro nos princípios da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, da livre iniciativa e do pluralismo político.

²⁴ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122.

²⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 122. Nesse sentido: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 65.

1.3 Os Direitos Fundamentais

Por direitos fundamentais entendem-se aqueles inerentes à própria noção de pessoa, à sua dignidade, constituindo a base jurídica da vida humana. O referido conceito comporta uma bipartição em direitos fundamentais em sentido formal e direitos fundamentais em sentido material. O primeiro sentido recebe essa designação por utilizar um critério formal para delimitar a categoria dos direitos fundamentais, enquanto pertencentes a um catálogo constitucional de direitos.²⁶ A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da abertura da Constituição a outros direitos fundamentais não expressamente constitucionalizados, ou seja, para ter natureza material o direito vigente precisa qualificá-lo como fundamental.

Essa distinção, entre os sentidos formal e material dos direitos fundamentais, como ensina Jorge Miranda, remonta à Emenda n. 9 (de 1791) da Constituição dos Estados Unidos. Explica o autor que os direitos ali consignados não excluem ou desprezam outros direitos obtidos anteriormente pelo povo.²⁷ Desse modo, explica o constitucionalista que todos os direitos fundamentais em sentido formal são também direitos fundamentais em sentido material, embora a recíproca não seja verdadeira.

Pois bem, para conceituar direitos fundamentais tomamos a lição de Ingo Wolfgang Sarlet:

Direitos Fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição, e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-

²⁶ Cf. SANTOS NETO, João Antunes dos. **O impacto dos direitos humanos fundamentais no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 257.

²⁷ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 11.

se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).²⁸

Importante salientar a ideia de que falar em direitos fundamentais significa falar de proteção da pessoa, o que não existe em estados totalitários. Nesse sentido, Hannah Arendt assevera que “Estado total” é aquele formado a partir de um movimento que é criado artificialmente de modo a possibilitar lealdade total dos cidadãos, possuindo uma base psicológica do domínio total dos indivíduos, com o objetivo de formar uma massa de seres atomizados e isolados. E o Estado totalitário, por sua vez, apresenta-se completamente indiferente ao interesse nacional e ao bem-estar do povo.²⁹

Ademais disso, o termo “direitos fundamentais” implica direitos que se impõem a todas as entidades, sejam elas públicas ou privadas, incorporando valores de uma sociedade consignados em sua constituição.

No cotejo, seguindo a posição adotada por Ingo Wolfgang Sarlet, David Araujo e Vidal Serrano, o termo “direitos fundamentais” se afigura como o único apto a exprimir a realidade jurídica, pois alude a posições jurídicas do indivíduo, reconhecidas em determinado sistema jurídico, portanto passível de reivindicação judicial. Essa denominação traduz a inerência desses direitos à condição humana, de modo a exteriorizar o acúmulo evolutivo dos níveis de emancipação do ser humano.³⁰

A doutrina divide ainda em quatro períodos a formação dos direitos fundamentais. A primeira fase compreende a “liberdade dos antigos”, em que a liberdade significa a participação na vida da Cidade, em contraposição aos modernos,

²⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 77.

²⁹ Cf. ARENDT, Hannah. **Origens do totalitarismo**. Trad. Roberto Raposa. São Paulo: Companhia das letras, 1989, p. 373 e 469.

³⁰ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 130-131; SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 77.

em que significa a realização da vida pessoal. A segunda fase consiste na “tutela dos direitos próprios da Idade Média e do Estado estamental”, com privilégios e regalias a um pequeno grupo, enquanto que a “tutela dos direitos própria do Estado moderno” (Estado Constitucional) está ligada a direitos comuns, universais, relação imediata com o Estado, direitos do homem e do cidadão. Já a terceira fase refere-se à proteção interna, ideia de Estado social, relativamente homogêneo. E a quarta e última distinção está ligada à proteção internacional dos direitos do homem.³¹ Nesse cenário, afirma Flávia Piovesan que:

O processo de universalização dos direitos humanos permitiu a formação de um sistema internacional de proteção desses direitos. Tal sistema é integrado por tratados internacionais de proteção que refletem, sobretudo, a consciência ética contemporânea compartilhada pelos Estados, na medida em que invocam o consenso internacional acerca de temas centrais aos direitos humanos, na busca da salvaguarda de parâmetros protetivos mínimos – do “mínimo ético irreduzível”.³²

O que se pode dizer ainda acerca do conceito de direitos fundamentais é que eles surgem com o advento do Estado liberal burguês, bem como com a ideia de universalização, que foi acompanhada por grandes revoluções políticas, e reivindicações de cunho jurídico e social.

A evolução dos direitos fundamentais indica a formação do que se costumou chamar de “três gerações de direitos”. Os direitos fundamentais de “primeira geração”, em que se reconhece o denominado direito civil, ou individual e político, como forma de defesa do indivíduo contra o Estado, o que é exemplificado com o direito à vida, à intimidade, à inviolabilidade de domicílio. Também são conhecidos por “liberdades públicas negativas” ou “direitos negativos”, por exigirem do Estado um comportamento de abstenção. Já os direitos fundamentais de “segunda geração” reclamam a satisfação de necessidades mínimas de igualdade para que se tenha dignidade e sentido na vida

³¹ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 14.

³² PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. 2. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

humana, exigindo uma atividade prestacional do Estado. Contrapõem-se aos direitos negativos, uma vez que exigem a presença do Estado em ações voltadas à minimização de crises sociais, constituindo os direitos sociais, os econômicos e culturais. São exemplos os direitos à educação, saúde, trabalho, previdência que demandam do Estado intervenção na ordem social e econômica, investimentos e a criação de aparatos institucionais para a sua realização. Ademais, cabe ainda destacar que o direito tributário encontra-se inserido também na segunda geração de direitos, vez que, as normas prescritivas de deveres (como v.g. pagar imposto) equivalem as normas permissivas de intervenção do Estado, conforme veremos no item 3.4. Superadas as questões com a liberdade e a igualdade, a “terceira geração” vem pautada pela solidariedade e fraternidade, enfocando o direito à paz, ao desenvolvimento econômico, à preservação do meio ambiente e do patrimônio comum à humanidade.

Os direitos de primeira geração, de tal sorte, já consolidaram sua projeção de universalidade formal, seu status negativo ressalta a nítida separação entre a sociedade e o Estado. Os direitos de segunda geração, por sua vez, tornam-se justiciáveis a partir do momento em que os direitos de primeira geração passaram a ter aplicabilidade ilimitada; além de compreender garantias, são acrescidos critérios objetivos de valores, ensejando congruência fundamental de suas regras. Já a fraternidade, assentada na terceira geração, advém do desenvolvimento de uma consciência de mundo, esses direitos possuem apenas um caráter indicativo podendo ser ampliados à novos direitos.³³

De salientar que há doutrina que entende existirem os denominados direitos de quarta e quinta geração. Os de quarta geração se traduziriam em direitos à democracia, à informação, o direito ao pluralismo, dependendo deles a concretização de uma sociedade aberta para o futuro, em sua dimensão de máxima universalidade. O objetivo dessa universalidade seria o fortalecimento dos direitos de liberdade, buscando sua

³³ Cf. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 562-570.

efetiva concretização.³⁴ Os direitos de quinta geração, por sua vez, compreenderiam uma categoria de direitos a serem desenvolvidos e articulados, estando relacionados ao cuidado, ao amor, e à compaixão por todas as formas de vida, além de abarcar a biofísica.³⁵

Para Ingo Wolfgang Sarlet, essas novas dimensões de direitos fundamentais não se mostram inadequadas, entendendo o autor que nos dias atuais todas as demandas na esfera dos direitos fundamentais gravitam, direta ou indiretamente, em torno dos tradicionais e perenes valores da vida, liberdade, igualdade e fraternidade (solidariedade), tendo sua base no princípio maior da dignidade da pessoa humana.³⁶

Contudo, David Araujo e Vidal Serrano, ferindo o tema, identificam como sendo apenas trinar a classificação dos direitos fundamentais. Para os autores, sob o enfoque do conteúdo, os aludidos direitos embora distintos entre si permanecem entroncados diante da finalidade comum que os une.³⁷

José Francisco Cunha Ferraz Filho tece, ainda, interessante crítica quanto à divisão desses momentos denominados fases ou gerações, alegando que:

[...] em verdade, essas classificações pecam na medida em que sacralizam o período histórico e negam o caráter universal e perene dos direitos humanos, pois se limitam a analisá-los sob o óptica única da história e do continente, dificultando a abordagem universalista e caracterizadora dos direitos.³⁸

³⁴ Cf. LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 588; CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 588;

³⁵ Cf. SAMPAIO, José Aderico Leite. **Direitos fundamentais: retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 302.

³⁶ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 50.

³⁷ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 112.

³⁸ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 15.

Seja como for e porque constituem os direitos fundamentais uma categoria jurídica, trazemos à colação suas características nos termos propostos por David Araújo e Vidal Serrano: a.) *historicidade*, os direitos fundamentais foram o resultado de um processo de conquistas humanitárias em proteção da dignidade humana; b.) *autogeneratividade*, os direitos fundamentais estão incluídos entre os elementos fundantes das Constituições dos países; o Estado, como organização política e juridicamente organizada, tem sua razão de ser na realização dos direitos fundamentais; c.) *universalidade*, o destinatário dos direitos fundamentais é o ser humano; d.) *limitabilidade dos direitos fundamentais*, impõe-se que não são absolutos os direitos fundamentais, mas limitáveis, de acordo com a ocorrência de situações que implicam a invasão da esfera de proteção de um outro direito fundamental; e.) *irrenunciabilidade*, por ser intrínseco aos seres humanos, são irrenunciáveis; f.) *concorrência de direitos fundamentais*, os direitos fundamentais são acumuláveis pelo indivíduo, podendo encontrar proteção simultânea de duas ou mais normas constitucionais que abriguem direitos fundamentais.³⁹

O que se verifica é que não basta enumerar, definir, explicitar, assegurar por si só direitos fundamentais, é necessário que haja um poder político e uma organização constitucional orientada para a sua garantia e promoção, sendo necessário o estabelecimento de um quadro institucional em que cada cidadão tenha a segurança da previsibilidade do futuro.⁴⁰

Cumprido lembrar, para encerrar o presente tópico, que a nossa Constituição aponta como direitos fundamentais não apenas nos enumerados no Título II, mas por todo o texto constitucional é possível a identificação de direitos fundamentais, não estando restrito ao disposto naquele título. Além disso, figuram como destinatários dos direitos e garantias individuais tanto os brasileiros, como os estrangeiros residentes no País.

³⁹ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 140-148.

⁴⁰ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 196.

1.4 Direitos fundamentais e as garantias fundamentais: diferenciação

As expressões “direitos” e “garantias” foram utilizadas por parte do constituinte de 1988, todavia a conceituação e a distinção entre elas suscitaram questionamentos a partir do momento em que os publicistas trasladaram o conceito de garantias para a esfera política e jurídica.⁴¹ Cumpre aqui traçar a diferenciação dos significados, pois em regra a lei não contempla palavras em vão.

O direito é a faculdade reconhecida legalmente de praticar certos atos que correspondem a fins em si mesmos, ao passo que a garantia é a faculdade de praticar certos atos que não correspondem a fins em si mesmos, mas a meios de assegurar direitos.

No dizer de Bonavides, apoiando-se na lição de Littré, a garantia “é o defender contra a ameaça de certas classes de atentados de ocorrência mais ou menos fácil”.⁴² As garantias se apresentam como os instrumentos por meio dos quais se assegura o exercício dos direitos, ou os repara, quando da ocorrência de uma violação.

Nessa mesma linha, Jorge Miranda aponta que os direitos representam por si certos bens, já as garantias buscam assegurar a fruição desses bens, enquanto aqueles compreendem o principal, estas são o acessório.⁴³ O direito nesse contexto teria, assim, por nota de destaque, caráter declaratório, ou enunciativo; já as garantias estariam marcadas pelo seu caráter instrumental, o que significa dizer que seriam os meios voltados para a obtenção ou reparação de direitos violados.⁴⁴

Interessante notar que por vezes o legislador constitucional dispõe sobre direitos para propagar garantias, v.g., no inciso V do art. 5º da Constituição de 1988: (“É

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 525.

⁴² *Ibid.*, p. 528.

⁴³ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 95.

⁴⁴ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 132.

assegurado o direito de resposta”), conforme adverte José Afonso da Silva, o que torna imperiosa a interpretação do texto constitucional com vista a apurar o real conteúdo jurídico da norma, para identificar o cunho declaratório ou enunciativo dela.⁴⁵

Ressalte-se, ainda, que não se deve identificar plenamente garantias fundamentais e remédios constitucionais, pois a primeira abrange não apenas os remédios constitucionais, como também as demais disposições assecuratórias da nossa Lei Maior.

Outro ponto a ser consignado acerca da conceituação das garantias é o de que, a mola propulsora da formulação conceitual das “garantias” foi justamente a busca da proteção da liberdade perante o Estado, ensejando uma evolução das locuções, partindo da expressão “direitos individuais”, passando por “garantias individuais”, até chegar às chamadas “garantias constitucionais”. Foi com as chamadas “garantias constitucionais” que se criou uma espécie de escudo de proteção da personalidade do indivíduo, pois se identificou que os direitos contidos nas declarações formais cairiam por terra se as garantias não fossem consideradas tão importantes quanto os direitos contidos em uma Constituição.⁴⁶

Por conseguinte, a garantia constitucional mais elevada de um ordenamento jurídico se encontra evidentemente num patamar hierárquico superior às chamadas “garantias legais ordinárias”.

Apontada a diferenciação de direitos e garantias, importante é a conceituação das “garantias institucionais”, que são aquelas identificadas na comunidade como um conjunto de instituições consideradas como fundamentais à vida em coletividade, reclamando, dada a sua relevância, uma proteção específica na Constituição. Para melhor compreensão, Alexandre de Moraes traz como exemplos de instituições que

⁴⁵ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 187.

⁴⁶ Cf. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 529.

devem ser protegidas a maternidade, a família, a liberdade de imprensa, haja vista a sua importância para a sociedade.⁴⁷

A doutrina distingue, ainda, a garantia dos direitos fundamentais em dois grupos: i.) garantias gerais; e ii.) garantias constitucionais. As primeiras garantias referem-se aos direitos que organiza a comunidade política, consubstanciada no Estado Democrático de Direito. Já as garantias constitucionais se destinam a determinar meios para a observância dos direitos fundamentais, bipartindo-se em garantias constitucionais gerais e garantias constitucionais especiais. As gerais compreendem a um conjunto de imposições limitadoras de conduta dos órgãos públicos, com a instituição de mecanismos de freios e contrapesos, com a finalidade de garantir o respeito aos direitos fundamentais, *v.g.*, a existência de Constituição rígida, que declare os direitos fundamentais e suas garantias, conferindo, ainda, independência e imparcialidade aos órgãos jurisdicionais. As especiais conferem aos titulares de direitos fundamentais instrumentos ou procedimentos para impor o respeito e a exigibilidade de seus direitos.⁴⁸

As garantias constitucionais ainda podem ser classificadas em individuais, coletivas, políticas e sociais, de acordo com a natureza do direito garantido. A garantia individual, como o próprio nome indica, refere-se às cláusulas com a finalidade de limitar o poder do Estado, atribuindo ao indivíduo liberdades passíveis de fruição. Tais garantias compreendem os princípios da isonomia, da legalidade, do acesso ao judiciário, do direito adquirido, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, dentre outros. Os direitos coletivos, por sua vez, são entendidos como os transindividuais e indivisíveis, em que figuram como titulares pessoas indeterminadas, ligadas por uma circunstância de fato ou grupo, expressos tais direitos coletivos nos direitos por exemplo, de associação ou de reunião. Os direitos políticos são relacionados à participação do indivíduo na vida política, assegurando o acesso à condução da coisa pública, *e.g.*, o direito ao sufrágio. Por fim, as garantias sociais

⁴⁷ Cf. MORAIS, Alexandre. **Direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p.29.

⁴⁸ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 188 e 414.

abrangem as relações de trabalho, a educação, a saúde, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, conforme o disposto no art. 6º da Constituição de 1988.

Em arremate, para a fixação de noção teórica, os direitos têm por objeto os bens relacionados à vida (liberdade, segurança, propriedade, igualdade), enquanto que as garantias podem ser definidas como meios em seu mais amplo sentido voltados a assegurar os direitos.

A expressão “*dos direitos e garantias*” é gênero de que outros capítulos anunciados no texto constitucional são espécies, os direitos, não elencados no Título II, funcionarão como desdobramentos de regras genéricas previstas pelo constituinte. No mais, o texto constitucional empregou regime jurídico distinto para a proteção dos direitos fundamentais, podendo ser resumido nas seguintes características: rigidez constitucional, estabelecimento como cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais, e indicação de aplicabilidade imediata.⁴⁹

1.5 A garantia do devido processo legal

Constitucionalmente falando, o devido processo legal consubstancia-se hoje no conjunto de garantias constitucionais que asseguram às partes o exercício de seus direitos e aos juízes dos seus poderes. Assume a dimensão de um superprincípio, na lição de Humberto Theodoro Junior, uma vez que coordena e delimita todos os demais princípios que informam tanto o processo como o procedimento.⁵⁰ Essa garantia se presta tanto às partes, quanto ao próprio processo.

⁴⁹ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 126.

⁵⁰ Cf. THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1997, p. 29.

O princípio em comento possui três valores jurídicos pelos quais a lei deve se pautar, conforme entendimento de José Frederico Marques, adotado e desdobrado por Antônio Cláudio da Costa Machado:

- 1º) um julgamento imparcial que a própria Constituição já se ocupa de buscar ao instituir os princípios do juiz natural (art. 5º, XXXVII e LIII), da motivação dos atos judiciais (art. 93, IX) e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI);
- 2º) o pleno exercício da ação e da defesa que a Lei Maior busca assegurar ao prever os princípios do acesso à justiça ou inafastabilidade jurisdicional (art. 5º, XXXV), o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV) e a garantia da assistência judiciária (art. 5º, LXXIV); e
- 3º) um procedimento regular, ou propício à realização da justiça, que a Carta de 1988 reconhece como sendo aquele inspirado pelos princípios da igualdade (art. 5º, *caput*), da publicidade (art. 5º, LX) e da proibição da prova ilícita (art. 5º, LVI).⁵¹

Sob essa perspectiva, o devido processo legal informa o ordenamento jurídico pátrio como um princípio constitucional, além de ser um elemento indispensável para a configuração do Estado de Direito. Trata-se de um conjunto de garantias constitucionais para o correto exercício da função jurisdicional, da ação e da defesa, almejando a realização de um processo justo e adequado.⁵²

1.5.1 Breve esboço histórico sobre o devido processo legal

A evolução histórica do processo revela que a concepção de ritualização de atos advém desde os primórdios, percorrendo uma longa caminhada, passando por diversas transformações. Aqui trataremos do tema de forma sucinta, apenas para demonstrar o contato que existe entre o processo atual e suas origens.

⁵¹ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. **Código de processo civil interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo: normas processuais civis da Constituição Federal interpretadas e anotadas, leis processuais civis extravagantes anotadas**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2008, p. 17.

⁵² *Ibid.*, p. 17.

Desde o Código de Hamurabi, passando pelo Pentateuco de Moisés, Código de Manu, o que se percebe é que a ideia de ritualização, mesmo que minimamente, sempre esteve presente: a justiça sempre esteve ligada a um ritual, à obediência de um procedimento pré-estabelecido com um mínimo de participação das partes. Mesmo os gregos, que primavam pelos discursos filosóficos, mantinham na *polis* alguma espécie de rito, ou de procedimentalização durante suas oratórias e julgamentos.

Quanto ao processo civil romano, apontam-se, em geral, três períodos: o da *legis actiones*, o *per formulas* e o da *cognitio extraordinaria*. O primeiro período que vai desde a fundação de Roma (754 a.C) até o ano de 149 a.C, é conhecido por período das *legis actiones*, tendo como características: a oralidade por todo o curso do procedimento, a ausência de representante (advogado), a presença da figura de um magistrado, ou um árbitro não integrante do Estado; com o advento da Lei *Juliae*, o processo do *legis actiones* é substituído pelo *formular* ou *per fórmula*.⁵³

Este período que se inicia em 149 a.C. e vai até o século III d.C, é caracterizado pela forma escrita (as fórmulas era taboinhas de madeira), além da presença de procuradores, um árbitro escolhido pelas partes – que não o pretor, assim como acontecia no período das *legis actiones* – era quem julgava pela “sententia”, sem recurso. O terceiro e último período é denominado *cognitio extraordinária*. Surge, nessa fase, a citação, a possibilidade de revelia, o proferimento de sentença por alguém não escolhido pelas partes (um pretor, um cônsul), a admissibilidade da interposição de recurso e a execução da sentença por via coativa do Estado.⁵⁴

Com a queda do Império Romano, o processo sofre a influência dos bárbaros, dos povos germânicos. No século XI, da fusão das normas do direito romano, germânico e canônico, aparece o direito comum, florescendo o rigor formalista, inclusive quanto aos princípios da prova.

⁵³ Cf. NETO, Abib. **Curso de direito romano**. São Paulo: Editora Letras & Letras, 1993, p. 180.

⁵⁴ Cf. ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1983, p. 220-222.

Quanto à celebrada garantia do devido processo legal, ela surge no direito inglês, com a Magna Carta de 1215, tendo ela correspondido a um verdadeiro divisor de águas entre o sistema de arbítrio real e nova era, ainda que incipiente, das garantias individuais. O art. 39 da *Magna Charta Libertatum* trazia a seguinte redação:

art. 39. Nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procedermos nem mandaremos proceder contra ele senão mediante um julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com a lei do país.

Essa previsão passou a assegurar ao indivíduo o direito a um julgamento regular nos termos da legislação do país (“law of the land”)⁵⁵, obrigando ao rei ao cumprimento de um procedimento, pelo menos quando se tratasse dos nobres ou clérigos. Dentro desse contexto, cumpre observar que o princípio ganha uma dimensão de importância fabulosa nos Estados Unidos, onde passa a justificar no século XIX, um aspecto relevante do próprio controle de constitucionalidade da lei pelo Judiciário, com a finalidade de combater os abusos cometidos pelos poderes Legislativo e Executivo.

Mas, na verdade, tudo começou com o advento da 5ª Emenda à Constituição estadunidense (de 1791) que institui a cláusula, e passa exigir aplicação do devido processo legal em todas as situações que implicassem privação dos direitos à vida, liberdade e propriedade. Posteriormente, impõe-se aos Estados a obediência da garantia com a edição da 14ª emenda, donde se lê:

Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos e sujeitas à sua jurisdição são cidadãos dos Estados Unidos e do Estado em que residem. Nenhum Estado fará ou executará qualquer lei restringindo o privilégio ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos, nem privará qualquer pessoa da vida, liberdade, ou propriedade sem processo regular, nem negará a qualquer pessoa dentro de sua jurisdição igual proteção das leis.⁵⁶

⁵⁵ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 312.

⁵⁶ SPITZCOVSKY, Celso; MOTA, Leda Pereira. **Direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 421.

O que se deduz é que a cláusula do devido processo é uma garantia não apenas das partes, mas também do processo, albergando os acusados em geral. Todavia, não se presta a garantir às partes a possibilidade de obtenção de uma decisão favorável, mas sim de cuidar para que haja cooperação entre elas no profícuo exercício da jurisdição.

1.5.2 O devido processo legal no direito brasileiro

O *due process of law*, ou o princípio do devido processo legal, é o princípio proclamado no inciso LIV, do art. 5º da Carta Magna de 1988, por meio do qual não se admite que alguém seja privado de sua liberdade e de seus bens, senão de acordo com um processo previamente estabelecido em lei, processo que deverá observar as garantias previstas na própria Constituição.

Para Nelson Nery Junior, seria suficiente que a norma constitucional adotasse exclusivamente o referido princípio para que estivessem garantidos aos litigantes o direito a um processo e a uma sentença justa, pois a partir do princípio do *due process* (gênero) decorreriam os demais princípios constitucionais, na forma de espécies.⁵⁷ Tutela, assim, o devido processo, bem jurídicos amplos, uma vez que é caracterizado pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, abrangendo sentido genérico material e processual.

Focalizando neste momento apenas o aspecto processual, já que o objeto último deste trabalho é a procedimentalização da atividade fiscal pela Fazenda Municipal, importa salientar que, quando se fala em “processo”, alude-se a procedimento que abrange a necessidade de se aplicarem as formas instrumentais adequadas, para resultar num ato estatal legitimado pelo acesso à justiça, pelo contraditório, pelo direito

⁵⁷ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 27.

de defesa, pela isonomia, pela publicidade, assistência jurídica integral, pela motivação das decisões, etc.⁵⁸

Vale a pena registrar que, no Brasil, a Constituição política do Império de 1824 não tratou diretamente do referido instituto, senão apenas de maneira vaga na seara criminal. Também na Constituição de 1891, republicana, não houve qualquer menção ao devido processo legal, permanecendo restrito ao campo criminal, aludindo-se apenas à “plena defesa” (art. 72, § 16). O texto constitucional de 1934, na esteira dos textos anteriores, permaneceu silente quanto ao tema, e, com o golpe de Estado de 37, a nova Constituição acaba por derogar o já consagrado *due process* na área criminal.

Com a retomada da constitucionalização, a Carta de 1946 devolve as bases democráticas, e traz de volta, no Título IV, a previsão sobre Direitos e Garantias Individuais (art. 128 a 144), por meio do que se ansiava reestruturar a Federação, fortalecer o Estado Democrático de Direito e romper com o passado ditatorial, assegurando-se o amplo acesso à justiça.⁵⁹

Infelizmente, em 1967, surge uma nova Constituição de caráter autoritário como a de 1937. Diferentemente das demais, acaba por não ser expressa quanto à garantia relacionada ao processo criminal, mas quanto ao processo civil, instituiu o princípio da inafastabilidade do controle judiciário (art. 153, §4º), ligado implicitamente ao devido processo legal. Foi somente com o advento da Constituição Federal de 1988 que foi assegurado esse princípio de maneira expressa no art. 5º, junto com a ampliação significativa dos direitos e garantias dos indivíduos.

Com a Constituição Cidadã de 1988, o princípio do devido processo legal é consagrado como um dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, constituindo-se num valor fundamental da ordem jurídica brasileira e, desdobrando-se

⁵⁸ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 432-433.

⁵⁹ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 171.

nos princípios da publicidade dos atos processuais, da proibição de prova ilícita, do juiz natural, do contraditório e do procedimento regular, conforme exemplifica Celso Ribeiro Bastos.⁶⁰

Além disso, com a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004 (Reforma do Judiciário), assegurou-se a todos a duração razoável do processo, também como decorrência da garantia constitucional do *due process of law*, para assegurar a garantia de celeridade na tramitação dos processos tanto judiciais como administrativos.

1.5.3 Natureza dual do devido processo legal

O devido processo legal faz referência a uma garantia do gênero Direitos Fundamentais, depreendendo-se do seu conteúdo aspectos materiais e instrumentais, por isso a feição bipartida ou dual que adiante pontuaremos.

No mais, cabe frisar que, por se tratar de norma de cunho constitucional, ela serve de parâmetro para a efetivação do controle de constitucionalidade. Merece aqui destaque que a ideia central deste trabalho gira em torno da natureza procedimental do devido processo legal, mas o âmbito substancial será mencionado mais à frente tão só com o intuito de situar o leitor nesta questão tão delicada do constitucionalismo atual.

1.5.4 Dimensão procedimental – *procedural due process*

O devido processo legal de conteúdo procedimental se refere a um conjunto de garantias de que o indivíduo pode se valer sempre que diante dele se colocar a perspectiva de retirada da sua liberdade, propriedade ou outros bens jurídicos. Em

⁶⁰ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002, p. 386.

outros termos, esse princípio obriga a que as garantias processuais sejam respeitadas para a obtenção de uma decisão justa.

Nessa linha de ideias, Nelson Nery Junior, ensina que o aspecto procedimental está adstrito à observância dos seguintes direitos: a.) do direito à prévia citação para conhecimento do teor da acusação; b.) do direito a um juiz imparcial; c.) do direito ao arrolamento de testemunhas e à elaboração de reperguntas; d.) do direito ao contraditório; e.) do direito à defesa técnica; f.) do direito à igualdade entre a acusação e a defesa; g.) do direito de não ser acusado ou processado com base em provas ilícitas; h.) do privilégio contra a autoincriminação.⁶¹

É da Constituição Federal de 1988 que se deve extrair as premissas principiológicas do direito processual que vão determinar o seu modo de ser, já que é por meio dele (o processo) que se concretizaram os direitos dos indivíduos. Nesse diapasão, Cássio Scarpinella Bueno assevera que:

O plano técnico do processo é, assim, derivado da Constituição. É seu reflexo, sua forma de *concretização* e *realização*. É a forma pela qual o legislador busca cumprir as garantias colocadas na Constituição Federal.

[...]

Todo o Direito só pode (e, em verdade, só deve) ser pensado, repensado, e estudado, analisado e, conseqüentemente, sistematizado (sempre no sentido de “construído”) a partir da Constituição Federal.⁶²

O processo, portanto, serve-se da Constituição Federal, com a finalidade primeira de realizar os valores consagrados em seu texto. O princípio do devido processo legal impõe um “dever ser” ao processo, indicando a Lei Maior expressamente qual é o seu conteúdo mínimo, não permitindo que o legislador ou o intérprete reduza o seu alcance e a sua amplitude.

⁶¹ Cf. NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 27.

⁶² BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, v.1, 2007, p. 85.

Sem embargo dessas considerações teóricas, o que se percebe de concreto é que atrelado ao devido processo legal procedimental está o dever das autoridades judiciárias e administrativas de comportar-se com isenção, de oportunizar às partes, em igualdade, o contraditório, ao réu a ampla defesa, além, do dever de fundamentar suas decisões com o intuito de demonstrar a moralidade e a justiça seu ato.

Consiste, pois, o sentido formal do devido processo legal, basicamente, no direito de ser processado e de processar de acordo com todos os princípios instituídos pela própria Constituição, segundo um procedimento pré-estabelecido em lei.

Encarando agora o devido processo legal por outro ângulo, o que se deve também dizer é que a dimensão procedimental se atem exclusivamente à forma do processo para garantir a efetiva participação das partes e o profícuo exercício do poder de decidir. Nesse sentido, o devido processo procedimental se apresenta como elemento indispensável ao exercício da soberania no Estado de Direito.

É pertinente lembrar também que, na origem, essa garantia se destinava somente à regularidade do processo penal, objetivando adequar o *jus libertatis* dos acusados ao *jus puniendi* do Estado, porém ocorreu uma transposição dessa cláusula para abarcar direitos de todos os tipos, estendendo-se também ao processo civil até chegar ao ponto de tornar-se objeto de regulamentação constitucional, na segunda metade do século XX, conforme ensina Carlos Roberto de Siqueira Castro.⁶³

Na seara cível, foi cada vez maior a aplicação da mencionada garantia, principalmente no que diz respeito ao direito à ampla defesa e ao contraditório que, por vezes, eram deixados de lado. No campo penal, apresentam-se como desdobramentos do devido processo legal, além dos já referidos, outros que citamos agora, como o da publicidade dos atos processuais, da presunção de inocência e da verdade real.⁶⁴

⁶³ Cf. CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 38.

⁶⁴ Cf. TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo penal**. 22. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 40-77.

O que se pode dizer, em suma, é que visualizar o princípio *due process of law* no Estado de Direito, é enxergar a mais potente arma de defesa dos direitos individuais. Mas, veremos, adiante, que paralelamente ao aspecto procedimental, há uma dimensão substancial do devido processo cujo escopo é o de permitir o controle de constitucionalidade das decisões, operando como filtro constitucional do exercício do poder.

1.5.5 O devido processo legal na Constituição espanhola

A Constituição da Espanha em vigor desde 29 de dezembro de 1978, representou a ruptura com o sistema autoritário, substituindo o regime franquista pela monarquia constitucional, primando pelo viés protetivo dos direitos e garantias dos indivíduos.

Com isso, o texto constitucional veio assegurar a todas as pessoas o direito de obter uma tutela efetiva dos juízes e tribunais no exercício de seus legítimos direitos e garantias, dentre elas, a garantia do devido processo legal.

A Carta espanhola reconhece em seu art. 24 a garantia processual genérica dos direitos, denominada pela doutrina anglosaxônica de *due process of law*. Tal dispositivo garante a efetiva proteção judicial, além de legitimar todas as pessoas ao acesso a um órgão jurisdicional composto por um juiz predeterminado por lei. Além disso, impõe categoricamente a formação de um processo público e o respeito ao rito processual.

Esse princípio alberga também, a presunção da inocência, o dever de ser informado de qualquer acusação, e o uso de todos os meios de prova para a defesa do acusado. O que se vê é que a presença das garantias acima mencionadas, acrescida do princípio da legalidade penal, previsto no art. 25 da Constituição, explicitam o alcance dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, estabelecidos no art. 9º. 3,

do mesmo diploma. O que observa é que esse princípio é um requisito padrão sempre presente no Estado de Direito.⁶⁵

Antonio E. Peres Lunõ, tecendo contornos ao princípio do devido processo legal, em *Los derechos fundamentales*, ensina que as garantias processuais genéricas (*garantias procesales genéricas*) se ocupam dos direitos ao devido processo legal e das liberdades em geral. Distingue o autor, os instrumentos de proteção jurídica em genéricos, e específicos. Vejamos:

Estes últimos (específicos) seriam os estabelecidos com a finalidade exclusiva de tutelar os direitos fundamentais, sem embargo, os de caráter genérico faz referência as garantias jurisdicionais de todos os direitos e interesses protegidos pelo ordenamento jurídico, devendo também incluir os direitos fundamentais.⁶⁶

O que se exsurge da breve análise da Constituição espanhola, é que assim como a lusitana, que referiremos a seguir, o princípio do *due process of law* veio expressamente consagrado, restando demonstrada a relevância de sua aplicação dentro do ordenamento jurídico espanhol. Ademais, o conjunto de garantias previstas no art. 24 da Constituição da Espanha aplica-se também aos processos de natureza judicial e administrativa.

1.5.6 O devido processo legal na Constituição portuguesa

A Lei Fundamental de organização política lusitana consagrou logo em seu preâmbulo, a defesa e a garantia de direitos dos seus cidadãos como princípio basilar da democracia, de modo a assegurar o Estado Democrático de Direito. Dentre os pilares fundamentais do Estado de Direito português está o princípio da proteção jurídica e das garantias processuais, conforme arts. 20.^o1., 268.^o4 da Constituição.

⁶⁵ Cf. GARCÍA, Eusébio Gonzáles; MAYER, Pollyana Vila (Coord.). *Temas actuales de derecho tributario*. Barcelona: J.M. Boch Editor, 2005, p.142-166.

⁶⁶ LUNO, Antonio Enrique Pérez. *Los derechos fundamentales*. Madri: Editorial Tecnos, 2007, p. 80.

Desse modo, a Constituição ao traçar seus contornos prescreve uma série de princípios e normas designadas como garantias gerais de procedimento e de processo, garantias estas, segundo as quais, o indivíduo poderá se valer sempre que for necessário preservar ou restabelecer a integridade de algum direito violado, como primado do Estado de Direito.

Pois bem, no que pertine especificamente a garantia do devido processo legal representada pela garantia do processo, estão compreendidos os seguintes dispositivos na Constituição de Portugal: art. 20.º 4. (garantia do processo equitativo); art. 32.º 4. (princípio do juiz legal); art. 28.º 1. (princípio da audição); art. 13.º e 20.º 2. (princípio da igualdade processual das partes); art. 32.º (princípio da conformação do processo segundo os direitos fundamentais); art. 205.º1. (princípio da fundamentação dos atos judiciais); art. 29.º1. (princípio da legalidade processual).⁶⁷

Em consequência de tudo isto, vê-se, pois, que tais princípios determinam a aplicação de valores normatizados, o devido processo legal como norma constitucional guarda uma garantia constitucional. J.J Gomes Canotilho, aponta outras funções aos princípios, dentre as quais podemos mencionar: a.) imposição jurídico-constitucional ao legislador: tem a finalidade de dar operatividade prática à defesa de direitos; b.) função organizatório-material: constitui o controle judicial uma espécie de contrapeso em relação ao exercício dos poderes legislativo e executivo; c.) garantia da proteção jurídica: propicia que a decisão material do litígio seja feita por um juiz em termos vinculantes; d.) garantia de um processo judicial: importa dizer, que algumas jurisdições existentes têm o dever de não declinar a competência para apreciar determinado caso quando carecido de proteção jurídica; e.) criação de um direito subjetivo: a defesa dos direitos e o acesso aos tribunais não podem dissociar-se das várias dimensões reconhecidas pela Constituição; f.) proteção jurídica e princípio da constitucionalidade: implica a conformação material e formal de todos os atos com a Constituição, conforme art. 3.º 3.; e, por fim, g.) princípio da responsabilidade do Estado e o princípio da

⁶⁷ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Lei do Tribunal Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Editora Coimbra, 2003, p. 15-131.

compensação de prejuízos: referem-se ao dever de reparar prejuízos causados por titulares dos órgãos públicos, indenizando determinados cidadãos.⁶⁸

Como pode se inferir da norma constitucional acima, a garantia do devido processo legal assegurada na Constituição portuguesa visa trazer um elemento que garanta a defesa efetiva e equilibrada do cidadão, coadunando-se com os valores vida, liberdade e propriedade.

1.5.7 Dimensão substancial – *substantive due process*

O caráter substancial do devido processo legal está relacionado ao conteúdo ou à matéria tratada na lei ou no ato administrativo. Busca-se proteger a liberdade do indivíduo, atuando como um instrumento limitador do poder do Estado sobre a esfera dos direitos individuais, controlando a razoabilidade dos atos estatais e invalidando-os sempre que estiverem eivados de arbitrariedade, sendo o Poder Judiciário o órgão legitimado para tal aferição.

Destrinçando essa relação, Carlos Roberto de Siqueira Castro observa que:

De acordo com a concepção originária e adjetiva da cláusula do devido processo legal, esta não visava a um questionamento da substância ou do conteúdo dos atos do Poder Público, em particular daqueles editados pelo Legislativo, razão por que essa garantia constitucional não logrou desde logo erigir-se em limitação das normas jurídicas, o que viria anos mais tarde com a formulação da teoria do *substantive due process*.⁶⁹

Constitui, assim, o aspecto substancial do devido processo legal uma espécie de autolimitação do poder estatal. Está relacionado à interpretação do direito como um

⁶⁸ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Editora Almedina, 2003, p. 275-278.

⁶⁹ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 49.

todo, passando o Poder Judiciário a fazer um controle da constitucionalidade das normas com o fim de assegurar-lhes um conteúdo razoável. Por isso, a regularidade formal e constitucional do processo de feitura da norma se torna insuficiente, exigindo-se do seu próprio conteúdo o atributo de razoabilidade e proporcionalidade.

Num certo sentido, o devido processo substancial busca evitar o excesso na aplicação das normas infraconstitucionais, valendo-se do princípio da proporcionalidade. O sopesamento se mostrará como o meio de resolver eventual colisão de uma norma constitucional com outras regras ou princípios constantes da mesma Constituição.⁷⁰

A ideia de proporcionalidade como norma jurídica nasceu no direito alemão e hoje é considerado como um princípio implícito a ser aplicável pelo juiz no caso concreto quando haja dois ou mais princípios, ou direitos fundamentais ou normas constitucionais em rota de colisão num caso a ser solucionado pelo judiciário. Para solucionar esse tipo de questão, passou-se a dar mais valor a um ou outro princípio ou norma, sem eliminar nenhum dos dois. Coisa diferente é o princípio da razoabilidade que surgiu no direito americano e que compreende a análise do que é razoável ou não razoável em uma norma, pela via do controle de constitucionalidade.

No Brasil, somente com o advento da Constituição Federal de 1988, é que o caráter substantivo do devido processo foi reconhecido, já que anteriormente a ela, só se admitia a garantia como proteção no âmbito processual.

Infere-se, no mais, a conclusão de que o devido processo legal não logrou nenhuma fórmula acabada nos sistemas jurídicos que o adotaram, tornando-se, sim, um postulado genérico de constitucionalidade (razoabilidade), exigindo-se que os atos do Poder Público sejam compatíveis com algo como o direito justo.

⁷⁰ Cf. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206; BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 401.

Nesse cenário, e para encerrar, trazemos o pensamento questionador de Antônio Cláudio da Costa Machado, sobre a viabilidade constitucional do devido processo legal substancial entre nós:

[...] não seria mais exato abandonarmos a ideia de “razoabilidade das leis” para concebermos um *procedural due process* que se expande e alcança os domínios do direito administrativo, mas sem o colorido metajurídico da razoabilidade que faz ou pode fazer o Judiciário mais uma instância do governo ? ⁷¹

Sobretudo, indaga ainda o referido autor se o mais adequado não seria justamente interpretar a palavra “processo” de maneira ampliada para abranger os processos administrativos e legislativos, sempre sob a ótica procedimental e não substancial, quando então, a razoabilidade se mostraria apenas como mais um aspecto do devido processo procedimental, destinado à formação de procedimentos administrativos e legislativos razoáveis, e não como critério abstrato que aproxima a ideia de razoabilidade da ideia de justiça em franca colidência com o sistema de direito escrito da *civil law* e com uma Constituição extensa e detalhista como a brasileira.

⁷¹ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. O princípio do devido processo legal no Brasil: perguntas sem respostas. **Revista Mestrado em Direito UNIFIEO – Centro Universitário FIEO**, Osasco, Ano 4, n. 4, p.167-172, 2004.

2. DEVIDO PROCESSO LEGAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO

2.1 Processo e procedimento: distinção entre as duas acepções

Assentada a concepção de Estado de Direito, de Direitos Fundamentais e da garantia do devido processo legal, o passo seguinte exige considerações introdutórias sobre a distinção entre os fenômenos processo e procedimento, para que, depois, se possa delinear uma noção contextualizada à luz do tema central deste trabalho que é a procedimentalização da atividade fiscal pela Fazenda Municipal. Conforme veremos no tópico 3 do trabalho, é da própria essência do Estado de Direito que sua atuação seja orientada pelo devido processo (procedimento) legal jurisdicional, administrativo e legislativo, o que significa que o objetivo maior da procedimentalização é o aperfeiçoamento da atuação governamental e o controle do poder estatal.

Sob uma ótica estritamente técnico-jurisdicional, o direito processual compreende o conjunto de princípios e de regras jurídicas, instituídos para que se administre a justiça, exprimindo ainda a ideia de que o conjunto de atos deve ser praticado numa ordem preestabelecida para que, mediante a participação contraditória das partes, o juiz investigue e, solucione a lide ou litígio pretensão submetida ao judiciário. No dizer de Francesco Carnellutti:

Chamamos (por antonomásia) processo a um conjunto de atos dirigidos à formação ou à aplicação de preceitos jurídicos, cujo caráter consiste na colaboração para tal finalidade das pessoas interessadas (partes); com uma ou mais pessoas desinteressadas (juízes, ofício judicial);
[...]

A palavra processo serve, pois, para indicar um método para a formação ou para a aplicação do direito que visa a garantir um bom resultado, ou seja, uma tal regulação do conflito de interesses que consigna realmente a paz, e portanto, seja justa e certa:⁷²

⁷² CARNELUTTI, Francesco. **Instituições do processo civil**. Campinas: Servanda, v.1, 1999, p.71-72.

Já o procedimento indica o método, representa a série de atos a ser desenvolvida para que se alcance determinado fim. Nada mais é do que o meio extrínseco pelo qual se instaura, se desenvolve e termina o processo.⁷³ Segundo Humberto Theodoro Junior, o procedimento “dá exterioridade ao processo, ou à relação processual, revelando-se o *modus faciendi* com que se vai atingir o escopo da tutela jurisdicional”.⁷⁴ O procedimento desse modo, por estar diretamente ligado ao processo, não pode ser visto como um mero mecanismo pelo qual se opera o processo, pois sua complexa sequência de atos ligados entre si visa proporcionar condições para que exista o provimento jurisdicional que põe termo à lide.⁷⁵

Sob a ótica filosófica, Nicola Abbagnano, em seu consagrado Dicionário de filosofia, afirma que o termo “processo” e “procedimento” são tidos como equivalentes, compreendendo uma maneira de operar ou de agir. Por indicar um método, consiste em um processo infinito de ir de uma causa à outra, é o devir, ou o desenvolvimento de algo. Como exemplo de procedimento, aponta o autor, *v.g.*, o procedimento histórico que é a concatenação de qualquer evento, ou processo químico de substância.⁷⁶

Numa outra perspectiva, Celso Antonio Bandeira de Melo entende que não há uma distinção entre os termos procedimento e processo. Para o autor, ambos os termos são equivalentes, pois representam igualmente uma sequência de atos concatenados entre si, de modo que cada ato funciona como co-participante rumo a um encadeamento objetivando atingir uma finalidade.⁷⁷

⁷³ Cf. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. et al. **Teoria geral do processo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 279.

⁷⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1997, p. 363; SANTOS, Ernani Fidélis dos. **Manual de direito processual civil**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2002, p. 26.

⁷⁵ Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria processual da constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p.19.

⁷⁶ Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Trad. da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 935 e 936.

⁷⁷ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 453.

O fato é que a regra insculpida no art. 5º, LIV da Lei Maior, ao instituir a garantia do devido processo legal, vem justamente ao encontro destas orientações, no sentido de se referir ao processo como procedimento, conjunto de atos pré ordenados a consecução de certo fim.⁷⁸ E também é certo que independentemente de todas as discussões que gravitam em torno da distinção processo e procedimento, o importante é ter em mente que o Estado de Direito apenas funciona mediante processo, tratando-se de método jurídico inerente ao exercício de qualquer forma de poder estatal, o que abrange o processo legislativo, judicial e o administrativo, sendo que este último será objeto do tópico seguinte.

2.1.1 Considerações práticas sobre o procedimento administrativo

Adentrando o campo do direito administrativo, o que se pode dizer, de início, é que grande parte da doutrina administrativista deixa de lado a distinção terminológica entre processo administrativo e procedimento administrativo para compreender ambas as expressões como uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tende ao alcance de um ato final.⁷⁹

O procedimento administrativo é, assim, necessário para que o ente público realize suas funções, produzindo atos administrativos adequados a seus propósitos. O procedimento, como técnica, constitui fator de segurança, sendo certo que o seu estabelecimento corresponde a um aspecto da garantia do devido processo legal.⁸⁰

Vale a pena lembrar aqui de Peter Haberle, que fundado em Jellinek, afirma que não é suficiente a mera declaração de direitos, sendo necessária a instituição de meios organizatórios para a realização de procedimentos adequados e equitativos. Com

⁷⁸ Cf. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. et al. **Teoria geral do processo**. 25. ed. Malheiros editores: 2009, p. 47.

⁷⁹ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 493.

⁸⁰ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 94.

efeito, o procedimento aparece como uma garantia da liberdade e como um limitador do poder estatal, apresentando-se como um reforço à liberdade do indivíduo.⁸¹

Ademais disso, não podemos esquecer da ideia de “legitimação pelo procedimento”, expressão que significa que é por meio do devido processo – seu método de manifestação – que o Estado Democrático de Direito realiza as suas finalidades, tese que Niklas Luhman criou e que é atualmente é desenvolvida por Jüngen Habermas.⁸²

Sob a estrita perspectiva administrativa, o objetivo do “processo” ou do “procedimento” é resguardar direitos dos administrados e assegurar-lhes a manifestação e a possibilidade de defesa, mediante apresentação de razões, de modo a concorrer à um processo equânime.

Quanto às espécies de procedimentos administrativos reconhecidos como existentes no direito brasileiro mencionamos os seguintes: a.) *procedimentos internos*, aqueles que se desenvolvem na circunscrição da Administração; b.) *procedimentos externos*, em contraste aos primeiros, se referem àqueles em que há a participação do administrado; c.) *procedimentos recursais ou revisionais*, destinados a resguardar interesses de terceiros, consiste no direito de recorrer de uma decisão; d.) *procedimentos restritivos ou ablatórios*, que ocorrem nos casos de cassação de licença ou de declaração de caducidade de uma concessão de serviço público; e.) *procedimentos ampliativos*, são aqueles referentes à emissão de licenças, permissões, autorizações; f.) *procedimentos concorrenciais*, destinados à promoção de concurso público, progressão em carreira e os ocorridos em processos licitatórios.⁸³

Distinguem-se, ainda, os procedimentos administrativos quanto ao momento da sua instauração; que poderá se dar de duas formas: *por iniciativa da administração* ou

⁸¹ Cf. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 95.

⁸² Cf. GUERRA FILHOS, Willis Santiago Guerra. **Teoria Processual da Constituição**. São Paulo: Celso bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 70.

⁸³ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 504.

provocação do interessado. Esta última se verifica nos casos de privação da liberdade, ou de bens do administrado. Já a instauração por iniciativa da administração, ocorre quando há a imposição de sanção ao administrado, prevista em lei ou outro ato normativo, ou quando a Constituição diretamente exigir, como o faz nos casos da abertura de procedimento administrativo para realização de concurso público para a admissão de funcionário.⁸⁴

2.1.2 O alcance do devido processo legal no procedimento administrativo

A exigência de devido processo legal submete todos os procedimentos judiciais e administrativos, como se percebe pela clara dicção do inciso LIV do art. 5º da CF. Antes da atual Constituição de 1988, lembramos, essa proteção ficava restrita à esfera jurisdicional. Especificamente sob o ângulo do processo administrativo, o conteúdo de “processualidade” se apresenta como forma de legitimar a atuação jurídico-estatal.

Bem por isso, os atos precisam estar arranjados e encadeados a um fim. Na lição de Celso Ribeiro Bastos:

Vê-se que o que dá origem ao procedimento administrativo não é o mero existir de um conjunto de atos administrativos (necessários à formação do ato principal), mas a verificação de um nexó lógico que os une tornando cada um deles uma peça necessária para o atingimento do ato final.⁸⁵

Com efeito, todo e qualquer provimento da Administração Pública independentemente de ser restritivo de direitos ou não, reclama o devido procedimento na realização dos seus atos.

⁸⁴ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 515.

⁸⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. São Paulo. Saraiva: 1994, p. 102.

Merece destaque a manifestação de Carlos Roberto de Siqueira Castro sobre a aplicação do princípio do *due process* no âmbito administrativo. Vejamos:

Por sua crescente e prestigiosa aplicação, acabou por transformar-se essa garantia constitucional em princípio vetor das manifestações do Estado contemporâneo e das relações de toda a ordem entre o Poder Público, de um lado, e a sociedade e os indivíduos, de outro. Assumir específica importância na área do poder de polícia, considerado genérica e modernamente como a competência explícita e implícita dos órgãos estatais para disciplinar o exercício da liberdade individual e a utilização da propriedade em benefício do bem comum, ou seja, de ordenar os direitos privados em harmonia com os superiores interesses coletivos.⁸⁶

Vê-se que o *due process of law* compreende a completa proteção jurídica, e como garantia fundamental, aplica-se à esfera administrativa como um todo para a defesa do administrado frente ao Poder Público.

Marcos Porta, tecendo comentários ao princípio do devido processo legal, destaca que essa conceituação pode ser bipartida em *devido processo legal administrativo adjetivo* e *devido processo legal administrativo substantivo*. O primeiro, objetiva assegurar que as decisões sobre os bens jurídicos tutelados sejam o mínimo possível errôneas. Enquanto que o segundo princípio, busca a proporcionalidade (adequação) e a razoabilidade (coerência) na atuação administrativa.⁸⁷

Outro ponto importante a se acrescentar é o de que o devido processo, como garantia, é um dos princípios assegurados na Convenção Interamericana de Direitos Humanos, nos artigos 8º e 25, como lembra Augustín Gordillo.⁸⁸

Do todo, conclui-se que a aplicação da cláusula do devido processo legal à Administração Pública constitui fundamento basilar do Estado Democrático de Direito.

⁸⁶ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 41.

⁸⁷ Cf. PORTA, Marcos. **Processo administrativo e o devido processo legal**. São Paulo: Quatier Latin, 2003, p. 111-114.

⁸⁸ Cf. GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. 7. Ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de derecho administrativo, t.1, 2003, p. 6-32.

2.2 Princípios orientadores

2.2.1 Breves considerações

O sistema jurídico por ser hierarquizado demanda a utilização de diversos métodos de interpretação que devem ser aplicados de maneira conjunta dentro do proposto pela hermenêutica jurídica. Nesse ínterim, os princípios apresentam-se no ordenamento jurídico com a relevante função de orientar o intérprete da norma jurídica.

Sobre o papel dos princípios, Paulo de Barros Carvalho escreve:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.⁸⁹

Pode-se dizer, desse modo, que os princípios impõem valores e apontam para a fixação de critérios. Nesse ponto, convém referir a lição de Robert Alexy que bem distinguiu princípios e regras, ao analisar a estrutura das normas. Ensina o autor:

Tanto as regras quanto os princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio de expressões deonticas básicas do dever, da permissão e da proibição.

[...]

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.

[...]

Já as *regras*, são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas.

[...]

Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 145.

princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio.⁹⁰

Essa percepção traz a lume, segundo a concepção de Robert Alexy, a ideia de que os princípios determinam a estrutura do sistema jurídico e descrevem os variados meios para a realização de um determinado fim estabelecido, enquanto que as regras são a descrição de condutas.

Com efeito, a distinção existente entre regras e princípios implica, ainda, formas diversas de solucionar os conflitos entre regras e as colisões entre princípios. Quando os princípios entram em colisão, um deles tem de ceder perante o outro. O que se avalia não é a validade do princípio, mas sim, o seu peso, daí ser esse tipo de colisão resolvido por meio da aplicação da técnica do sopesamento.

Já nos casos de conflitos de regras, eles podem ser solucionados de duas formas: *i.*) pela introdução de cláusula de exceção de uma das regras, eliminando a causa do conflito; ou *ii.*) pela declaração de invalidade de uma das normas. Esse raciocínio ocorre porque o problema está no plano da validade, logo, aqui não há a possibilidade de graduação, diferentemente, do que ocorre no conflito de princípios com o uso do sopesamento.

De qualquer forma, a partir dessa distinção, o que se percebe é que os princípios são mandamentos de otimização. Com isso, quando houver um impasse a ser solucionado entre princípios, deve-se buscar a alegação de uma das seguintes máximas: adequação, necessidade e proporcionalidade.

No primeiro, busca-se a exata correspondência lógica entre meios e fins a serem alcançados; no segundo, leva-se em conta a existência de outros meios para atingir o mesmo fim, dando preferência ao que traga menor prejuízo e restrição de outros direitos. E no último critério, o da proporcionalidade em sentido estrito, revela a

⁹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 90-91.

conferência das regras anteriores, em que se examinam as vantagens e desvantagens no caso concreto.⁹¹

A par dessa relevante distinção entre princípios e regras, visualizamos que o processo administrativo, assim como nos demais ramos do direito, é regido também por princípios específicos, que se aplicam às relações entre a Administração Pública e o administrado no intuito de orientar no cumprimento das finalidades que lhe são próprias.⁹²

Adiante, examinaremos alguns dos princípios norteadores do processo administrativo, com destaque para os seguintes: direito de petição, informalismo, verdade material, oficialidade, gratuidade, reversibilidade, ampla defesa e contraditório.

2.2.2 Princípios do processo administrativo

2.2.2.1 Princípio do direito de petição e do informalismo

O direito de petição, também chamado de princípio da audiência do interessado está assegurado no inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal de 1988. Impõe à Administração o dever de garantir indistintamente a qualquer cidadão o direito de reivindicar seus direitos, cabendo ao órgão público receber o pedido e providenciar o andamento, comunicando posteriormente o requerente acerca da decisão.

No dizer de José Francisco Cunha Ferraz Filho,

⁹¹ Cf. BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, v.1, 2007, p. 96-100.

⁹² Cf. MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 100.

O direito de petição é, sem dúvida, um dos direitos mais caros da pessoa humana. Ele só existe onde a limitação dos Poderes do Estado já alcançou bom grau de desenvolvimento; só se peticiona onde seja possível o deferimento do pedido.⁹³

Tal exercício de direito apresenta-se como uma prerrogativa democrática, obrigando as autoridades públicas ao exame do pedido, com a formalização de resposta em prazo razoável. Como desdobramento do direito de petição, tem-se o direito à obtenção de certidões dos órgãos públicos.

O princípio do informalismo por sua vez, refere-se a ausência de formas para requerer frente à Administração. Esse princípio visa facilitar o acesso aos órgãos da Administração Pública pelos administrados, não significando, todavia, a ausência de formalidades para requerer frente à Administração.

Bandeira de Mello considera tal princípio muito favorável ao administrado, porém faz a ressalva de que o dito princípio não se aplica aos procedimentos concorrenciais, na medida em que o não atendimento das formalidades estabelecidas no edital implicaria desigualdade entre os participantes.⁹⁴ Outros exemplos de exceção ao princípio do informalismo podem ser vistos nos procedimentos administrativos disciplinares, no procedimento de lançamento tributário, dentre outros. Pois, nesses casos, sempre haverá um mínimo necessário de formalismo, em menor ou maior dose.

Encontramos, ainda, em doutrina, quem denomine esse princípio de *formalismo moderado*, por inexistir nos processos administrativos o rigor formal encontrado no âmbito dos processos judiciais, significando que a postulação do administrado, mesmo

⁹³ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 28.

⁹⁴ Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 509.

com redação deficiente, mas minimamente compreensível, será aceita na esfera administrativa.⁹⁵

Observe-se, por fim, que o princípio do informalismo sempre funcionará a favor do administrado, jamais contra, desde que não se trate de hipótese de exceção. Note-se também que o informalismo não poderá servir de pretexto para justificar um processo administrativo mal-estruturado, sem atendimento da cronologia, da logicidade e da racionalidade dos atos praticados, sob pena de imperar, conforme as palavras do administrativista Diógenes Gasparini, o *desleixo*, e não o informalismo. Por derradeiro, importante acentuar que o informalismo nada tem a ver com a discricionariedade da Administração.⁹⁶

2.2.2.2 Princípio da verdade material ou real

Busca-se com o princípio da verdade material o carreamento pela Administração Pública de todos os dados, registros e informações que ela possua ou tenha conhecimento acerca da questão versada no procedimento administrativo em trâmite, independentemente do que tenha sido trazido pelo administrado aos autos. A verdade material (ou real) no âmbito dos processos perante a Administração Pública é oposta ao princípio dispositivo, que é peculiar ao processo civil.

A Administração, por lidar com o interesse público, não pode contentar-se com a verdade formal, devendo sempre buscar a verdade material (ou real). As provas devem permitir a descoberta do materialmente verdadeiro, ou seja, dos fatos da causa assim

⁹⁵ Cf. PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 310; MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 172.

⁹⁶ Cf. GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 16. ed. atual. por Fabrício Mota. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1071.

como se apresentam na realidade. Tal princípio também conhecido por verdade real, como exposto, está intimamente ligado ao princípio da instrução e da oficialidade.⁹⁷

2.2.2.3 Princípio da oficialidade e da gratuidade

O princípio da oficialidade é derivado do princípio da legalidade objetiva (manutenção do império da legalidade e da justiça no funcionamento administrativo). Com efeito, o procedimento poderá ser iniciado de ofício ou por petição da parte, cabendo à Administração o impulso do procedimento. Esse impulso para o prosseguimento e desenvolvimento do processo administrativo se expressa por uma sequência de atos, a fim de permitir o alcance das medidas necessárias que correspondam ao fim administrativo desejado.⁹⁸

Lúcia Valle Figueiredo, escrevendo sobre os aspectos a serem considerados com relação ao princípio da oficialidade, acentua:

A oficialidade é também característica dos processos administrativos, a não ser que o revisivo seja apenas de interesse da parte. Decorre a oficialidade da indisponibilidade da Administração Pública, que exerce função, portanto cuida de interesses que não lhe pertencem. E a oficialidade, muita vez, levará à verdade material.⁹⁹

Abraçando esse entendimento, acrescentamos a lição de Marcio Pestana sobre o princípio em tela:

Ao falar em princípio da oficialidade, quer-se dizer que a Administração Pública não só deve impulsionar e finalizar o processo administrativo, sob si instalado, como também que deva concluí-lo dentro de um prazo razoavelmente compatível com a discussão que nele é tratada, pois não se estará consultando o interesse público e, muito menos, conferindo

⁹⁷ Cf. GORDILLO, Augustín. *Tratado de derecho administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho administrativo, t.1, 2003, p. 9-38.

⁹⁸ *Ibid.*, p. 43.

⁹⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 450.

aplicabilidade concreta às garantias constitucionais asseguradas a todos e às situações em que imperarem a inércia e o estado de verdadeiro entorpecimento procedimental que se tem observado no desenvolvimento de alguns dos processos administrativos.¹⁰⁰

Aliás, mesmo por inércia do administrado, não poderá a Administração Pública deixar de lado o processo instaurado. Porque a função precípua do ente público é a satisfação do interesse coletivo, devendo, portanto, esmerar-se para evitar arbitrariedades e injustiças. Deve, ainda, a Administração apreciar os pleitos em tempo oportuno, não delongando a sua manifestação, sob pena de ser acionada judicialmente para se pronunciar sobre questão que poderia ter sido resolvida na esfera administrativa.

Demais disso, Odete Medauar aponta algumas decorrências desse princípio:

- a.) atuação da Administração no processo tem caráter abrangente, não se limitando aos aspectos suscitados pelos sujeitos;
- b.) a obtenção de provas e de dados para esclarecimento de fatos e situações deve também ser efetuado de ofício, além do pedido dos sujeitos;
- c.) a inércia dos sujeitos (particulares, servidores e órgãos públicos interessados) não acarreta paralisação do processo, salvo o caso de providências pedidas pelo particular e que dependam de documentos que deve juntar – em tais casos a Administração deverá conceder prazo para a juntada, encerrando o processo se tal não ocorrer.¹⁰¹

Vemos, portanto, que a Administração Pública por lidar com interesse público, deve adotar todas as medidas necessárias para prosseguir com o processo até a decisão final e conclusiva, requerendo todos os meios de prova admitidos em direitos, como, v.g., a emissão de laudos, pareceres, ainda que o interessado se mostre inerte. Sendo assim, a oficialidade se apresenta como um encargo exclusivamente estatal.

Já o princípio da gratuidade, trata de viabilizar o direito de petição assegurado constitucionalmente. Assim, não se pode condicionar o direito de petição ao pagamento

¹⁰⁰ PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 310.

¹⁰¹ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 171-172.

de taxa pelos administrados, sob pena cercear o acesso à Administração Pública. Contudo, exceção deve ser feita nas situações em que administrado apresenta recurso da decisão do ente público.

Nesses casos, a Administração pode condicionar a admissibilidade do pedido de revisão da decisão ao pagamento de taxa para a reanálise do pedido, e conseqüentemente, para a continuidade da tramitação do feito, como o faz, *v.g.*, no parágrafo único, do inciso XI, do art. 2º, da Lei Federal n. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Daí concluir-se que, em regra, não há a cobrança de despesas processuais nos processos administrativos, exceto nas hipóteses de interposição de recurso, conforme previsto em lei.

2.2.2.4 Princípio da revisibilidade

O princípio em questão consiste no direito do administrado de recorrer da decisão que lhe seja desfavorável. Também conhecido como direito ao “duplo grau”, o princípio da revisibilidade ou princípio da reversibilidade é inerente ao contraditório e à ampla defesa. No dizer de Lúcia Valle Figueiredo:

[...] é o direito de revisão do decidido singularmente, quer seja um ato administrativo que atinja o administrado, quer seja em processos sancionatórios e/ou disciplinares.¹⁰²

Ensina ainda a referida autora que tal princípio “decorre do inconformismo do administrado com a decisão proferida no processo administrativo, levando à transformação da natureza do processo, que *a priori*, era de cunho não contencioso”.¹⁰³

¹⁰² FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 451.

¹⁰³ FIGUEIREDO, Lúcia Valle, *loc.cit.*;

Di Pietro denomina esse princípio de “princípio da pluralidade de instâncias”. Aponta a autora algumas características que somente podem ser encontradas no processo administrativo, diferentemente do que ocorre no processo civil, sendo elas: a.) a possibilidade de alegar em instância superior o que não foi argüido no início; b.) a possibilidade de reexaminar a matéria de fato; e c.) a possibilidade de produzir novas provas.¹⁰⁴

O que se percebe é que essas características revelam a presença do informalismo do processo administrativo. Sobre esse princípio ainda, Marcio Pestana esclarece em sua obra que a Administração Pública vem tendendo a diminuir a possibilidade de revisão de decisões já tomadas, acompanhando o que já acontece no âmbito administrativo-tributário. Do ponto de vista do autor, essas mudanças ferem frontalmente o Estado Democrático de Direito, uma vez que cerceia o direito de defesa.¹⁰⁵

A possibilidade de reexame do processo é justamente o que preserva a legalidade administrativa. Exceções a essa regra ocorrerão somente nos casos em que a decisão tenha partido da autoridade máxima na esfera administrativa, nesses casos, o pedido a ser formalizado será de reconsideração, e não de revisão.

O certo é que o princípio da revisibilidade administrativa permite que decisões tomadas em processos sejam aprimoradas, independentemente de intervenção do Poder Judiciário, o que de alguma forma contribui para o seu descongestionamento.

2.2.2.5 Princípio da ampla defesa e do contraditório

¹⁰⁴ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 610.

¹⁰⁵ Cf. PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 309.

Desdobramento do devido processo legal, o princípio da ampla defesa permite que o litigante traga suas razões e prove a existência do seu direito por todas as formas permitidas em lei, recorendo, inclusive, à produção de defesa técnica, mediante profissional habilitado. Trata-se de garantia constitucional inerente ao Estados de Direito e que, portanto, também se aplica ao processo administrativo.

A ampla defesa compreende a utilização de todos os meios de provas admitidos em direito, vedada a produção de provas ilícitas com o objetivo de obter uma decisão favorável. Relacionado a esse princípio, está o princípio da ampla instrução, em que se permite ao requerente acompanhar a produção e o levantamento de provas pela Administração Pública, a fim de apurar a exatidão das informações trazidas por ela.

Expressa ainda o princípio da ampla defesa o direito de interpor recurso administrativo, o direito de ser notificado no início do processo, e de ser intimado dos atos dali decorrentes.¹⁰⁶ Cabe aqui também lembrar que essa garantia se estende a todos os tipos de processos administrativos, não punitivos e punitivos, ainda que neles não haja acusados, mas apenas litigantes num conflito de interesses, como se extrai da lição de Hely Lopes Meirelles, amparado nas considerações de Ada Pellegrini Grinover.¹⁰⁷

Ao lado da ampla defesa está a garantia do contraditório, que permite que as alegações trazidas pelo administrador possam ser rebatidas pelo administrado e vice-versa. Lúcia Valle Figueiredo denomina esse princípio como “amplo contraditório” ante a sua relevância, não devendo ser somente atendido no processo administrativo-tributário, mas também, *v.g.*, nos processos de licenciamento ambiental, nos processos previdenciários.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Cf. MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 170.

¹⁰⁷ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 37. ed. atual. até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.105.

¹⁰⁸ Cf. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 444.

O princípio do contraditório funciona como uma espécie de condição essencial para a decisão legal e justa, além de propiciar a igualdade entre as partes, a obrigatoriedade de motivação das decisões e assegurar ao administrado o direito à produção de provas.

Deste princípio também decorrem os seguintes direitos enunciados por Odete Medauar: a.) informação geral; b.) oitiva dos sujeitos ou audiência das partes; c.) motivação (oportunidade de reação ante a informação).¹⁰⁹

A propósito, observe-se o que escreve Marcio Pestana:

O princípio do contraditório, de prestígio expresso constitucional, forja-se com a finalidade de exigir-se a produção de enunciados jurídicos prescritivos que assegurem a possibilidade dialética e homogeneizada de manifestação das pessoas entre si oponentes, no tocante àquilo que se encontra em discussão, ou seja, em situação de confronto envolvendo proposições com que não podem conviver.

Assim, se a Administração Pública entende que determinado administrado é obrigado a obedecer tal conduta, e este, ao reverso, entende que a lei a tanto não o obriga, evidentemente estar-se-á diante de disposições que não convivem simultaneamente. Em outras palavras, ou a Administração é portadora de orientação que deva prevalecer à vista do contexto jurídico, ou o administrado detém proposição prevalecente; ou, ainda, no limite, nenhum deles possui proposições que mereçam prevalecer em relação a qualquer uma daquelas até então trazidas à ribalta.¹¹⁰

Nesse passo, conforme lembrança de Augustin Gordillo, o princípio do contraditório tende a abarcar um caráter universal. É que o processo administrativo estaria prejudicado se somente uma das partes pudesse se manifestar, já que os recursos, as reclamações e as denúncias administrativas supõem necessariamente um conflito de interesses entre o recorrente e o órgão noutro lado.¹¹¹

¹⁰⁹ Cf. MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 169.

¹¹⁰ PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 302.

¹¹¹ Cf. GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, t.1, 2003, p. 9-32.

A bem da verdade, acentue-se, ainda, que o princípio do contraditório alinha-se com o princípio da isonomia ou da igualdade ao prescrever que todos têm o direito de receber da Administração Pública o mesmo tratamento impessoal, igualitário e isonômico, sob pena de ilegalidade dos atos praticados pelo ente público.

Seja como for, a Administração deverá assegurar a participação igualitária dos interessados, sob pena de ilegalidade da decisão que profira. A imparcialidade deve permear todo o trâmite processual, impondo-se tanto na ordem judicial como na administrativa, conforme ordenado na Constituição, assegurando-lhe dessa forma o equilíbrio no curso do procedimento.

2.2.3 Princípios do processo administrativo fiscal

Os princípios, de um modo geral, conforme visto anteriormente, são fundamentos valorativos que auxiliam a organização jurídica. Por servirem à norma jurídica, vinculam o intérprete e o aplicador do direito, sendo tidos como preceitos fundamentais.

Com efeito, os princípios aplicados no processo administrativo fiscal funcionam como um vetor hermenêutico para a aplicação da norma positivada. Os princípios aqui aplicados são os mesmos elencados no tópico anterior, quando tratamos dos princípios do processo administrativo em geral.

Diante disso, observamos que os princípios, também na seara fiscal-tributária, atuam como vigas mestras de suporte do ordenamento jurídico, formando a base do corpo tributário, conferindo características e formas a partir das quais todo o ordenamento irá se estruturar, atribuindo coesão e sistematicidade na edificação do processo.¹¹²

¹¹² Cf. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 35-51.

A grande maioria dos princípios abordados até aqui foi enunciada pela doutrina ou pelo legislador constitucional. Outros, porém, apresentam-se como decorrência daqueles, de modo implícito. Além dos tratados nesse estudo, cabe consignar que se aplicam também ao processo administrativo, de modo amplo, os princípios assegurados no art. 37 do texto constitucional de 1988, quais sejam, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência.

Cabe aqui recordar, identicamente, que, no âmbito do processo administrativo federal, esses princípios foram reproduzidos na integralidade pela Lei n. 9.784, de 29-01-99, assim como na Lei Paulista n. 10.177/98 que regula os atos e procedimentos da Administração Pública.

Nessa perspectiva, vê-se que os princípios se apresentam como linhas diretivas para a compreensão do sistema normativo. Desse ponto de vista, a atividade tributária por se expressar como uma sucessão de atos tendentes à manifestação do Estado, está submetida a princípios exclusivos como: a estrita legalidade, a anterioridade, a anterioridade nonagesimal ou noventena, a irretroatividade da lei tributária, a tipologia tributária, a proibição de confisco, a indelegabilidade da competência tributária e a não cumulatividade. No entanto, não abordaremos aqui nenhum deles, tendo em vista que o tema central deste trabalho refere-se apenas à esfera administrativa do processo tributário.

2.3 O procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito

2.3.1 O nascimento da obrigação tributária

Sob o prisma do direito civil, o vocábulo obrigação pode ser definido como o liame jurídico que vincula um sujeito ativo a um sujeito passivo em torno de um objeto, cuja prestação será um dar, fazer ou não fazer. Já na seara tributária, esse conceito de

obrigação se apresenta de uma maneira um pouco mais restrita do que a do campo obrigacional civil.

No campo tributário surge como o sujeito ativo da obrigação tributária o Estado, uma vez que é quem exige a prestação, o objeto da obrigação. De outro lado, o sujeito passivo será o particular, de quem se exige a prestação. O liame obrigacional, por sua vez, advém de determinado comportamento do sujeito passivo previsto em lei, e vai resultar na exigência de entrega de dinheiro aos cofres públicos pelo particular. Tal prestação de dar é o objeto da obrigação tributária.

A definição de tributo, por sua vez, está prevista logo no art. 3º do Código Tributário Nacional. Assim, ocorrido o fato descrito na norma (fato imponible) nasce o vínculo obrigacional-patrimonial, onerando o contribuinte. Vê-se que o tributo enquanto obrigação, somente irá nascer com a realização do fato descrito na norma jurídica (descrição hipotética).¹¹³

Partindo-se daí, convém esclarecer também, conforme a lição de Geraldo Ataliba, as distinções existentes entre “hipótese de incidência” e “fato imponible”: a primeira se refere ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato), enquanto que a segunda, determina o fato efetivamente ocorrido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.¹¹⁴

Em verdade, ocorrido um fenômeno que se subsume a uma hipótese legal, estaremos diante do designado por incidência desse modo; a incidência nada mais é do que a comunicação entre o fato e as virtudes jurídicas previstas na norma.

Quanto à instituição do tributo, dependerá ela da existência de lei material que descreva a hipótese da situação ensejadora do vínculo obrigacional, de modo a criar

¹¹³ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 34.

¹¹⁴ *Ibid.*, p. 54.

uma relação de sujeição. Nesse ínterim, oportuna é a definição do fato gerador que nas palavras de Delmo Zenari representa:

[...] um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo, estando relacionado ao plano da existência da obrigação.¹¹⁵

Em relação aos sujeitos da obrigação tributária, será sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público investida da competência para instituir tributos e dotada de capacidade para cobrá-los como descreve o disposto no art. 119 do Código Tributário Nacional – CTN.

Já o sujeito passivo da obrigação, conforme a dicção do art. 121 do mesmo diploma, será a pessoa física ou jurídica apta a sofrer a imposição legal. Será aquela pessoa obrigada a pagar o tributo e as penalidades, ou praticar atos para garantia do crédito (art. 121 e 122 do CTN). Conseqüentemente, o contribuinte é o sujeito que realiza o fato gerador, enquanto que o responsável, por força expressa da lei, assume o encargo que *a priori* é do contribuinte (art. 128 do CTN).

A par de tais considerações, Ricardo Lobo Torres, assinala que:

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).¹¹⁶

¹¹⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 179.

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 258.

Até agora vimos que o conceito de obrigação se refere unicamente a uma relação existente entre Estado e o contribuinte ou responsável, porém esse conceito comporta, ainda, uma bipartição, podendo a obrigação ser classificada como principal ou acessória.

Pois bem, o fato gerador da obrigação principal, nos termos propostos pelo art. 114 do CTN, vem a ser “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, segundo o art. 115 do CTN. Essa distinção é importante, pois adiante trataremos da obrigação acessória do contribuinte de atualizar o cadastro municipal.

Já encerrando, e para melhor compreensão e fechamento dessa introdução, parece interessante referir a lição de Delmo Zenari. O autor divide em seis fases o percurso da tributação, denominando-o de *dinâmica tributária*:

i.) *fase pré-jurídica*, em que a criação dos tributos está diretamente relacionada à realidade econômica do particular; ii.) *fase da criação do tributo*, refere-se à instituição por lei; iii.) *fase do nascimento da obrigação tributária*, concerne ao surgimento do vínculo do particular de pagar prestação pecuniária ao Estado; iv.) *fase de apuração do crédito*, momento subsequente em que se apura o *quantum debeatur*; v.) *fase contenciosa administrativa*, condicionada à conduta do sujeito passivo (eventual impugnação); e por fim, vi.) *fase da fixação da dívida*, esta somente ocorrerá caso o contribuinte não cumpra com sua obrigação.¹¹⁷

Seja como for, à luz das definições acima trazidas sobre o tributo, os sujeitos da obrigação tributária, o objeto e o fato gerador, podem ser entendidas como intróito para que, adiante, possamos traçar o conteúdo sobre o lançamento tributário.

¹¹⁷ Cf. DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 133-140.

2.3.2 Aspectos fundamentais sobre o lançamento

2.3.2.1 Definição e espécies de lançamento

Após a realização do ato de natureza declaratória, denominado lançamento, o crédito tributário ganha condição de exigibilidade, momento em que surge a pretensão ao recebimento do crédito. Convém lembrar, nesse instante, que o lançamento é tipicamente um ato administrativo, que, por definição, é “uma manifestação de vontade funcional apta a gerar efeitos jurídicos, produzida no exercício de função administrativa”,¹¹⁸ é integrado por um sujeito (quem o produz), de um conteúdo (aquilo que por ele é determinado), de uma forma (o modo de exteriorização do ato), de um motivo (a causa eleita pelo agente para produzir o ato), e, de uma finalidade (o resultado ou o interesse que se busca satisfazer por meio do ato).¹¹⁹

Ruy Barbosa Nogueira assim conceitua o lançamento:

O lançamento é, pois, a mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária, que compreende uma seqüência de atos tendentes à individualização da relação de crédito. Tem ele por finalidade verificar a ocorrência da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo e identificar o contribuinte.¹²⁰

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, o lançamento tributário é:

O ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.¹²¹

¹¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 195.

¹²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965, p. 31-32.

¹²¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999, p. 157.

O lançamento é enunciado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como um ato ou procedimento administrativo deflagrado pela Fazenda Pública para a constituição de crédito tributário, ante a ocorrência de um fato gerador, com a finalidade de identificar o sujeito passivo da obrigação, e determinar o *quantum debeatur*, exigindo, ainda, que referida atividade seja realizada por autoridade competente para tanto.

Traçando uma análise crítica sobre o conteúdo do disposto no art. 142 do CTN, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, em suas *Instituições de Direito Tributário*, aponta quatro possíveis equívocos insertos no conceito legal de lançamento. São eles:

- a.) o lançamento não constitui o crédito tributário, mas simplesmente o formaliza;
- b.) o lançamento não verte caráter procedimental, mas de ato administrativo;
- c.) o lançamento considerado como ato jurídico não aloja em seu interior certas operações lógicas e intelectuais, a exemplo de determinar a matéria tributável e calcular o tributo devido; e
- d.) o lançamento não é ato apropriado para propor ou aplicar penalidade, como diz o código.¹²²

Em Ruy Nogueira Barbosa, diferentemente, o lançamento se apresenta como uma relação jurídico-procedimental. Para o autor, do ponto de vista prático ou da exigibilidade do direito creditório, a atividade do lançamento visa apurar a extensão da pretensão que o quadro legal e a ocorrência do fato lhe outorgam.¹²³

Ao que parece, acompanhando a posição doutrinária de Paulo de Barros Carvalho, a palavra lançamento apresenta um problema semântico de ambiguidade, sendo o lançamento não só um processo de determinação do sujeito passivo e de apuração da dívida tributária, como também, é a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do chamado “ato de lançamento”.¹²⁴

¹²² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Instituições de direito tributário**. São Paulo: Editora Aquarela, 1988, p. 114.

¹²³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965, p. 31.

¹²⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 377.

Explica o referido autor que não devemos esperar por parte do legislador tributário os requintes existentes no direito administrativo, pois enquanto aqui os termos “ato” e “procedimento” apresentam significados distintos, no tributário, os termos são tidos como sinônimos. Certo é que o aparelhamento da pretensão por meio do ato que demonstre a existência do vínculo obrigacional é indispensável para que o crédito tributário possa ser exigido.¹²⁵

Já quanto à natureza jurídica do lançamento tributário, questionava-se sobre a eficácia jurídica produzida: se se trataria de eficácia declaratória ou constitutiva. O fato é que o art. 144 do CTN diz de forma eloqüente que o lançamento possui caráter declaratório, e não constitutivo da obrigação tributária.

Ruy Nogueira Barbosa acentua ter o lançamento caráter procedimental e, que, somente quanto a sua eficácia jurídica, teria natureza declaratória. Considera o autor que uma vez concluído o lançamento, nada mais se faz do que declarar de acordo com a lei material e preexistente, se há débito tributário, o montante devido e a identificação do devedor.¹²⁶ Tal entendimento, no entanto, tem sofrido críticas.

Opinião contrária à de Ruy Nogueira Barbosa é a de Paulo de Barros Carvalho para quem:

Decididamente, é insustentável a tese do lançamento como procedimento administrativo, lamentando-se que o legislador do Código haja inserido esse conceito no dispositivo do art. 142, agravando a incoerência com permitir que o agente público possa vir a propor a aplicação de penalidades, nas hipóteses de descumprimento das prestações tributárias.¹²⁷

Como se vê, a ideia de lançamento como procedimento é questionada por parte da doutrina, nessa questão, importante consignarmos que a jurisprudência do Superior

¹²⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 377.

¹²⁶ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965, p. 39.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *op.cit.*, p. 381.

Tribunal de Justiça vem seguido o entendimento de ser o lançamento tributário um ato administrativo.¹²⁸

No entanto, o que se deve reconhecer é que o lançamento em si, até ser concluído ou formalizado, passa dentro da Administração Pública por uma série de trâmites, até a final apuração do crédito tributário, o que torna possível identificar nessa atividade a caracterização de todo um ritual para a verificação da dívida, a identificação do sujeito passivo legítimo e o valor devido. Trata-se, na verdade, não de um ato, mas da prática de vários atos em sequência, ligados uns aos outros por nexos de causa de efeito (ordenação lógica) e de liames temporais (ordenação temporal), unidos pelo objetivo final de permitir o ato lançamento.

O que se constata, na verdade, é que é impossível a realização do lançamento sem a adoção de um método elaborado, de uma sistemática ou simplesmente de procedimento que expresse a disciplina da ocorrência dos diversos fatos tributários relativos aos sujeitos, hipótese de incidência e ao valor do tributo para que se dê o lançamento. Para tanto, a atividade estatal lançadora deverá instaurar um procedimento para a conferência e a apuração prévias de todas as informações concernentes ao lançamento. Ora, se o lançamento é algo tendente à “verificação da ocorrência de tudo que cerca o fato gerador”, tal verificação complexa só poderá se dar por meio de um procedimento e não por meio de um simples ato da administração fazendária.

Na doutrina, também Daniel Monteiro Peixoto entende que o lançamento possui caráter de procedimento, ao escrever:

Lembremos ainda, cf. item 5.4.2.1.2, que esta atividade, mesmo que de um só agente, constitui-se num fato jurídico complexo, pois depende de várias operações psicofísicas como as descritas acima (verificação do

¹²⁸ REsp 1178904/MG. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. 2T. DJe. 09.mar.2012; REsp 1115501/SP. Rel. Min. Luiz Fux. S1- primeira seção. DJe. 30.nov.2010; REsp 855917/RS. Rel. Min. Luiz Fux. 1T. DJe. 15.dez.2008; REsp 870017/AL. Rel. Min. Luiz Fux. 1T. DJe 13.nov.2008; REsp 892828/RJ. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. 1T. 11.jun.2007.

fato gerador, cálculo do tributo, identificação do sujeito devedor..., atividade de motivar e publicidade).¹²⁹

A partir dessa consideração, infere-se que a atividade formalizadora do lançamento numa acepção ampla compreende um procedimento. O mesmo autor aponta, ainda, que “[...] os requisitos procedimentais são os critérios relativos à atividade ou a combinação de atividades, de um ou de vários agentes para que se configure o fato jurídico suficiente à criação do ato administrativo”.¹³⁰ Sendo assim, não se pode concordar com a ideia de lançamento como um simples ato administrativo, em que pese a existência de posição doutrinária contrária.

Quanto às modalidades de lançamento, ou meios de apuração do lançamento, são eles de três espécies: o *lançamento de ofício*; o *lançamento por homologação*; e o *misto*. A distinção entre eles se dá de acordo com a participação dos sujeitos. O chamado lançamento de ofício é aquele realizado por iniciativa exclusiva da Administração, sem a intervenção do contribuinte, v.g., o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), além das taxas e contribuição de melhoria, que são lançadas com base no valor do serviço ou da obra pública por iniciativa da Administração (art. 149, I, do CTN). Esse tipo de lançamento, por comportar atuação privativa da autoridade administrativa, dispensa participação do particular.

Quanto ao lançamento por homologação ou autolançamento (v. art. 150 do CTN), ele se dá por iniciativa do contribuinte, sujeitando-se à homologação pela autoridade administrativa, e é utilizado para tributos relacionados à circulação de riquezas, como o ISSQN, o ICMS e o IR. A cada evento, o próprio contribuinte realiza um lançamento provisório, ou sujeito à homologação, e paga o tributo. A razão desta modalidade de lançamento é aqui explicada por Ruy Barbosa Nogueira: “[...] seria na

¹²⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 176.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 140.

prática impossível que, a cada momento, a repartição efetuasse diretamente, ou mesmo com base em declaração do contribuinte, um lançamento”.¹³¹

No lançamento por declaração ou misto (art. 147 do CTN), tanto o Fisco como o contribuinte desempenham atividade, sendo que este último possui a obrigação de preencher declaração prestando informações sobre a matéria de fato, como pode ser observado no ITR, em que o contribuinte informa sua atividade agrícola ou extrativa, e a administração fiscal, após o recebimento e verificação da declaração, expede o aviso de lançamento.

Nesse aspecto, trazemos a abordagem do lançamento por declaração, conforme tratado por Ruy Barbosa Nogueira, que assim menciona:

Este tipo de lançamento permitindo, pelo seu método, um trabalho conjunto, garante, desde o início e durante o seu curso elaborativo, a investigação e a apreciação, em todos os sentidos, das características do fato que sejam decisivas para o nascimento do crédito tributário.¹³²

Todavia, em havendo erro, dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte no fornecimento de informações, ou, ainda, recolhimento a menor, poderá o Fisco realizar lançamento *ex officio*, bem como, emitir auto de infração com a imposição de penalidades. Observe-se, ainda, que a aplicação de cada método de lançamento deverá obedecer ao princípio da legalidade estrita.

A par disso, o lançamento deverá ser realizado por repartição competente, cabendo ao legislador editar normas de organização administrativa para delimitar as atribuições dos órgãos que compõem a Administração Pública.

¹³¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965, p. 51.

¹³² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965, p. 52.

Fato é que, após constituído o crédito tributário, vencido e não adimplido, passo seguinte, a Fazenda Pública realizará a inscrição desse crédito em dívida ativa, com a emissão de título executivo apto a ser cobrado judicialmente.

2.3.2.2 Lançamento: atividade administrativa vinculada

O lançamento é uma atividade administrativa vinculada nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, o que importa dizer que o servidor não possui margem de liberdade quanto a sua realização, estando obrigado a fazê-lo, sob pena de ser responsabilizado funcional e criminalmente, nos termos do previsto no art. 1º da Lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990.

Nem poderia ser diferente, pois se o tributo está submetido ao princípio da legalidade e se a hipótese de incidência se esgota na descrição legal, resta claro que não cabe à autoridade administrativa qualquer margem de discricionariedade na verificação do fato tributável.¹³³

Vale transcrever as considerações de Eduardo Domingos Bottalo:

Tal determinação, de nítido conteúdo procedimental, evoca a tradicional classificação dos atos administrativos em *vinculados* e *discricionários*, tendo como traço distintivo a possibilidade de a Administração agir com alguma flexibilidade, seja na execução de suas ações, seja na emissão de decisões.¹³⁴

Nas hipóteses de natureza discricionária, diferentemente do que ocorre nas de natureza vinculada, a Administração pode praticar ou não o ato, *v.g.*, nos casos do exercício do poder de polícia, ou na licitação de concessão. Com isso, o texto do art.

¹³³ Cf. SAKAKIHARA, Zuudi. In: **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 667.

¹³⁴ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 121.

142 do CTN busca afastar qualquer possibilidade de dúvida, deixando claro que não há discricionariedade na atividade do lançamento, sendo vedado ao Poder Público abster-se de praticá-lo.

Ainda sobre a distinção proposta, Diógenes Gasparini escreve o seguinte:

São *vinculados* os praticados pela Administração Pública sem a menor margem de liberdade. A Administração Pública edita-os sem qualquer avaliação subjetiva. A lei, nesses casos, encarrega-se, em tese, de prescrever, com detalhes, se, quando e como a Administração Pública deve agir. São *discricionários* os atos praticados pela Administração Pública com certa margem de liberdade. A Administração edita-os depois de uma avaliação subjetiva.¹³⁵

Por fim, destaque-se apenas que a ausência dessa atividade oficiosa chamada de lançamento poderá ensejar processo administrativo disciplinar, para apurar eventual falta do servidor público ao empregar discricionariedade em ato de natureza vinculada. Inobstante, nos casos de lançamento por arbitramento não há que se falar em discricionariedade, pois ele estará amparado pela norma legal, nos termos previsto no art. 148 do CTN.

2.3.2.3 A revisão do lançamento tributário

Em regra, a revisão do lançamento tributário ocorre após a regular notificação do contribuinte por meio do envio de comunicação escrita ao seu domicílio fiscal; caso esse seja incerto, a notificação deverá ser publicada em jornal de grande circulação, ou em diário oficial, somente a partir de então, assume o crédito a feição de definitividade.¹³⁶

¹³⁵ GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 16. ed. atual. por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2011, p.131-132.

¹³⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 809.

O CTN autoriza a revisão nas seguintes hipóteses: impugnação do lançamento pelo sujeito passivo, recurso de ofício e alterabilidade do lançamento de ofício pela Administração. Em qualquer uma das três hipóteses, instaurar-se-á um procedimento administrativo, objetivando a apuração do ocorrido, que se sujeitará ao princípio constitucional do devido processo legal, permitindo ao administrado o exercício de direitos processuais em face do Estado-Administração.

Parece importante lembrar, por outro lado, que para que ocorra a revisão de lançamento é indispensável a sua instrumentalização por meio de processo administrativo tributário. Apesar do CTN não o ter disciplinado essa atividade, cada Estado-membro possui sua legislação específica. Na esfera federal, tal procedimento está regulado pelo Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972 (com alterações pela Lei n. 11.941/2009).

Impostas essas balizas referente a revisão do lançamento, cabe ressaltar, por fim, que a revisão do lançamento distingue-se do lançamento provisório, pois neste se aguarda a realização de outros atos que confirmem o lançamento, nos termos do previsto do art. 142 do CTN, enquanto que naquele o lançamento encontra-se pronto e acabado.

2.3.2.3.1 Impugnação do sujeito passivo

A primeira hipótese legal de alteração do lançamento tributário se dá mediante contestação do sujeito passivo, o que está previsto no inciso I, do art. 145 do CTN. O contribuinte pode impugnar o auto de infração ou o lançamento tributário no prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento da notificação, instaurando-se, então, o processo administrativo tributário para conferência dos atos realizados, sendo

assegurado o direito a ampla defesa e ao contraditório, ambos consectários do princípio do *due process of law*.¹³⁷

Nota-se que a impugnação oportuna servirá para contestar a validade do lançamento constituído unilateralmente pelo Fisco. A propósito, confira a lição de Volney Zamenhof de Oliveira Silva, sobre essa questão:

O pedido de retificação, que vise reduzir ou excluir tributo regularmente notificado, deverá ser considerado e tratado como impugnação, se ainda não pago o conseqüente crédito tributário, ou como pedido de restituição se o tributo já tiver sido recolhido. O raciocínio se aplica à impugnação de lançamento, cujo crédito tributário tenha sido pago, devendo ser considerada e tratada como pedido de restituição.¹³⁸

Dessa advertência queremos salientar que a impugnação, além de ser uma garantia do contribuinte, provoca a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso III do CTN, ensejando, ao afinal, a alteração do lançamento realizado, o reconhecimento total ou parcial do erro de lançamento ou, ainda, a identificação de sua ilegalidade. Essa última situação implica extinção do crédito tributário, conforme dispõe o art. 156, inciso IX do CTN.

2.3.2.3.2 Recurso de ofício

O recurso de ofício, previsto no inciso II do art. 145 do CTN, consubstancia-se na possibilidade de a própria autoridade lançadora interpor recurso em relação às suas próprias decisões, revendo seu ato, principalmente nos casos em que a decisão tenha sido favorável ao contribuinte infrator, ou seja, contrária à Fazenda Pública.

¹³⁷ Cf. OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 500.

¹³⁸ OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de; MARTINS, Alan. et.al. **Código tributário nacional: lei 5.172 de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado**. 4. ed. Campinas: CS Edições, 2004, p. 466.

Busca-se aqui propriamente não a modificação do lançamento, mas a análise da decisão que anulou o lançamento no todo ou em parte, podendo ser considerado como expressão do princípio duplo grau, resguardado pela Constituição. Todavia, discorrendo sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal, Leandro Paulsen traz a seguinte advertência: “[...] nem sempre que a decisão da Delegacia de Julgamentos for contrária ao Fisco haverá recurso de ofício, mas apenas nas hipóteses apontadas pelo art. 34 do Decreto 70.235/72 (Lei do PAF)”.¹³⁹

Pois bem, o art. 34 da referida lei dispõe expressamente que a autoridade de primeira instância deve recorrer sempre que uma decisão exonerar o sujeito passivo ao pagamento de tributo, e quando houver a aplicação de pena de perda de mercadoria e outros bens. Com isso, o que vê-se é que o recurso em tela não enseja a revisão do lançamento, pois não se refere ao lançamento em si, mas à decisão que julgou procedente a anulação dele.

De qualquer forma, como esclarece Aldemiro Araujo Castro, a expressão “recurso de ofício” empregada pelo Código não é a mais adequada, sendo certo que a locução mais precisa para essa hipótese é “remessa de ofício”.¹⁴⁰

2.3.2.3.3 Iniciativa de ofício da Administração Pública

A alteração *ex officio* do lançamento, consoante o inciso III do art. 145 do CTN, somente tem lugar nos casos taxativamente previstos no art. 149 do mesmo diploma, e na hipótese da identificação pelo próprio Fisco de cometimento de erro material no lançamento, como nos casos, *v.g.*, em que a Administração Pública apura que exação do tributo tenha sido a maior ou a menor. Na primeira hipótese, em que se identifica que o contribuinte pagou um valor superior ao devido, o ente público realiza a

¹³⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011, p. 1070.

¹⁴⁰ Cf. COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Código Tributário Nacional interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. Barueri, SP: Manole, 2010, p. 220.

restituição. Já no caso de identificar que cobrança tenha sido menor do que o valor devido, uma nova guia referente a diferença é emitida para pagamento pelo sujeito passivo do tributo.

No aspecto processual judicial, em havendo execução fiscal em curso, e identificando a presença de omissão ou incorreção do lançamento, como medida para evitar a declaração de nulidade do título, é de todo conveniente a substituição do título até a prolação de decisão de primeira instância, conforme prevê o art. 203 do CTN.

Por fim, o art. 146 do CTN estatui a vedação à alteração do lançamento por motivo de mudança de entendimento jurídico, o que significa uma limitação ao poder de revisão por iniciativa da autoridade fiscal. Com isso, caso o Fisco modifique seu entendimento acerca do modo de proceder de determinado lançamento, é vedado ao ente público a revisão de lançamento anteriormente realizado (Súmula 227 do TFR). As novas interpretações somente podem ser aplicadas para os lançamentos posteriores a mudança de entendimento.

2.4 A cobrança extrajudicial dos créditos fiscais

2.4.1. A dívida ativa no CTN

A dívida ativa tributária é proveniente de crédito dessa natureza devidamente inscrito no departamento competente. Na esfera municipal, em geral, essa inscrição em dívida ativa é realizada pelo departamento de lançadoria, após ultrapassado o prazo estabelecido para a realização do pagamento do tributo. É interessante aqui apontar, que existe um ato praticado pelo Fisco anterior a cobrança judicial ou extrajudicial denominado de notificação de cobrança amigável, tema que será abordado no item 3.7.3 do trabalho.

O uso da expressão *dívida ativa* significa que a prestação oriunda do crédito público foi vencida e não adimplida, tornando o Fisco apto à cobrança em decorrência da inscrição em livro próprio. Essa dívida terá natureza tributária ou não. A tributária refere-se à obrigação legal relativa a tributos, e seus respectivos adicionais e multa, enquanto que a dívida de natureza não tributária compreende as provenientes de multas de qualquer origem, indenizações, aluguéis.¹⁴¹

O CTN trata da dívida ativa nos arts. 201 a 204, mas foi a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF) que disciplinou de forma exaustiva o respectivo processo de execução, apontando o conceito de dívida ativa tributária e não tributária, e sua forma de constituição (art. 2º), harmonizando-se com o texto no art. 39 da Lei n. 4.320 de 17.03.1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Fazendo um comparativo entre a LEF e o CTN, encontramos diversos dispositivos com redação semelhante, senão vejamos: *a.)* quanto à definição de dívida ativa: art. 1º e 2º da LEF e art. 201 *caput* do CTN; *b.)* quanto à atualização monetária e fluência de juros: § 2º do art. 2º da LEF e o § único do art. 201 do CTN; *c.)* quanto aos requisitos do termo de inscrição da dívida ativa: § 5º do art. 2º da LEF e art. 202, *caput* do CTN; *d.)* quanto à indicação do livro e à data da inscrição na certidão: inciso V, § 5º, do art. 2º da LEF e o parágrafo único do art. 202 do CTN; *e.)* quanto à possibilidade de correção da nulidade de CDA: § 8º do art. 2º da LEF e art. 203 do CTN; *f.)* quanto à presunção de certeza e liquidez da CDA: parágrafo único do art. 3º da LEF e art. 204 do CTN.

Importante observar, sob a ótica dessa hierarquia de normas, que devemos dar destaque para o conteúdo constante do CTN, em detrimento do contido no bojo da LEF, pois, embora o CTN tenha sido originariamente uma lei ordinária, ele alcançou a categoria de Lei Complementar pelo Ato Complementar n. 36, de 13-03-1967.

¹⁴¹ Cf. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011, p. 2659.

Portanto, uma lei de categoria ordinária como a LEF não pode se sobrepor a lei de natureza complementar como o CTN.

Seja como for, a Fazenda Pública, para a propositura da execução fiscal, deve primeiramente constituir seu crédito com a formação do título executivo, tema do qual passamos a tratar a seguir.

2.4.2 A formação do título executivo no CTN: a certidão de dívida ativa

Em ocorrendo a ausência do pagamento do tributo pelo contribuinte, passo seguinte se dá com a inscrição do referido débito no livro denominado “Livro da Dívida Ativa”. Pois bem, essa inscrição, além de constituir o título executivo da Fazenda Pública, torna público o fato da ausência do pagamento, ensejando a emissão do título executivo chamado de CDA – Certidão de Dívida Ativa. Qualificado como prova pré-constituída da dívida, esse título goza de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza (art. 3º da LEF).

Já agora emitida a CDA, fica o Fisco apto para avançar sobre o patrimônio particular para obter a satisfação do seu crédito, mediante a propositura da ação de execução fiscal cuja petição esteja instruída com a própria CDA, o título executivo extrajudicial que deve conter os requisitos indicados no art. 202 do CTN sob pena de invalidade.

Nessa conjuntura, para que a ação de execução fiscal esteja juridicamente embasada se faz necessário atentar para o que José Soares de Melo denomina de termo de “participação restritiva” e de “participação ampla”. A chamada “participação restritiva” compreende que:

- a.) a inscrição da dívida ativa representa um controle suplementar de sua legalidade, adstrito aos requisitos extrínsecos (formais) da certeza

e liquidez, não implicando exame de mérito do lançamento e da decisão tributária;

b.) a coisa julgada administrativa não pode ser objeto de modificação, nulidade ou anulação, por constituírem prerrogativas das autoridades administrativas pertinentes à expedição de lançamento e julgamento;

c.) os atos destinados a apurar o binômio “liquidez/certeza”; e ordenar a inscrição da dívida, nada tem a ver com a sua determinação, tendo por finalidade a formação de um título de crédito contra terceiro, com repercussões jurídicas, mediante a verificação da possibilidade de sua cobrança, sem interferência nos elementos de seu conteúdo;

d.) a verificação cinge-se basicamente à identificação dos sujeitos passivos, aos fundamentos legais opostos, a correção dos valores, ao julgamento dos eventuais recursos, e o pagamento efetuado e não imputado.¹⁴²

E prossegue o referido autor, ressaltando a esfera da “participação ampla”, que compreende:

a.) a “certeza” do crédito tributário só tem condição de ser positivada, mediante a apuração e o exame de todos os requisitos (intrínsecos e extrínsecos), compreendendo a integral observância dos princípios e normas constitucionais;

b.) a presunção de “certeza” só pode ser acolhida se os fatos restarem incontroversos e estiverem tipificados, observados todos os princípios constitucionais (de natureza administrativa, tributária e pessoal, etc.;

c.) as questões constitucionais devem ser examinadas, pois a Constituição é que traça o arquétipo da norma tributária, delimitando as competências em razão das respectivas materialidades, só competindo ao legislador (complementar e ordinário) explicitar a regra matriz de incidência disposta na CF;

d.) a “liquidez” do crédito impõe a caracterização de valores exatos e determinados, de conformidade com os documentos e elementos constantes do processo administrativo, mediante a aplicação dos elementos previstos normativamente (base de cálculo, alíquota, encargos financeiros, índices de atualização); e,

¹⁴² MELO, José Eduardo Soares de. **Cessão da cobrança da dívida ativa dos estados e municípios.** In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado 12/14 de dezembro de 2007. São Paulo: Noeses, 2007, p. 278-279.

e.) a legitimidade do crédito tributário também obriga a análise de todo o *iter* procedimental, mediante a constatação da observância do devido processo legal e os diversos princípios administrativos (ampla defesa, contraditório, publicidade, motivação, competência, etc.). Controlar a legalidade significa promover um exame abrangente do processo administrativo, inclusive no que tange aos aspectos intrínsecos (materiais).¹⁴³

Da lição acima, vê-se que a certidão que servirá como título para a propositura do executivo fiscal é aquele que contém os requisitos dispostos no art. 202 do CTN, sendo certo que a ausência de qualquer um deles ensejará a nulidade do processo e da inscrição.

A Fazenda Pública, todavia, poderá sanar a nulidade até a decisão de primeira instância, trocando a certidão da dívida ativa, conforme disposto no art. 203 do CTN, como visto. Importante destacar que, pendendo embargos, quando da substituição da certidão de dívida ativa, deverá o executado-embargante ser intimado novamente, devolvendo-se-lhe o prazo para a sua oposição.

Cabe, ainda, lembrar que o Código de Processo Civil, em no inciso VII do art. 585, prevê:

São títulos executivos extrajudiciais:

VII – a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

Nessa perspectiva, conclui-se que somente com a inscrição da dívida e a emissão do título executivo é que o Fisco pode avançar sobre o patrimônio do particular com a ajuizamento da execução fiscal para a satisfação dos seus créditos. De toda sorte, com o advento da Lei 9.492, de 1997, tornou-se possível o protesto de títulos executivos, abrindo início para uma discussão acerca da possibilidade do protesto da certidão de dívida ativa, assunto este que analisaremos adiante.

¹⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Cessão da cobrança da dívida ativa dos estados e municípios.** In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado 12/14 de dezembro de 2007. São Paulo: Noeses, 2007, p. 278-279.

2.4.3 O protesto da Certidão de Dívida Ativa e a Lei nº 9.492/1997

Com o advento da Lei nº 9.492/1997, tornou-se possível o protesto de títulos executivos extrajudiciais, valendo lembrar que o seu art. 1º conceitua o “protesto” como ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Atribui esta lei com exclusividade ao Tabelião de Protesto de Títulos o recebimento de documentos de dívida, seu registro e protesto.¹⁴⁴

Paralelamente, o CTN, nos arts. 201 e 187, e LEF nos arts. 1º, 2º, § 2º, e 5º, asseguram à Fazenda Pública, na hipótese de ausência de cumprimento espontâneo e tempestivo da obrigação, o manejo de forma unilateral da constituição do título executivo, objetivando a satisfação dos seus créditos. Note-se que aqui absolutamente não se fala de discricionariedade na conduta de cobrança do tributo, consoante o disposto no art. 3º do CTN.

O que ocorre é que, desde o advento da Lei nº 9.492/1997, e seu art. 1º, passou-se a discutir acerca da possibilidade ou não do protesto da certidão de dívida ativa. Estaria a CDA albergada pelo dispositivo em questão ?

Pois bem, pendem sobre a possibilidade de protesto de certidão da dívida ativa – CDA – argumentos a favor e contra. O argumento a favor e de grande relevância é o de que o protesto extrajudicial da CDA garante maior efetividade e publicidade da dívida, entendendo essa corrente que a ação de execução fiscal não é o único instrumento conferido à Fazenda Pública para cobrar seus créditos.

Da leitura do art. 11 da Lei Complementar n. 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) depreende-se que a efetiva arrecadação constitui requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, de tal modo que tem o Fisco à sua disposição dois

¹⁴⁴ Cf. BUENO, Sérgio Luiz José. **O protesto de títulos e outros documentos de dívida aspectos práticos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editores, 2011, p. 235.

meios de cobrança de seus créditos – o previsto na LEF e o protesto –, o que aumenta a possibilidade de arrecadação.

Um outro argumento favorável ao protesto é o que diz respeito à sua eficácia e agilidade quanto à cobrança, pois se apresenta como uma alternativa para diminuir o número de ações distribuídas no Judiciário, e que, conseqüentemente, reduz o ônus para o devedor e para o erário. Nesse contexto, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio da Portaria n. 321/2006, autorizou o protesto de CDA da União, sob alegação de que esse meio serve também como prova da inadimplência da obrigação.

Ainda sobre o tema, o Conselho Nacional de Justiça, em decisão tomada na sessão ordinária n. 103^a, de abril de 2010, reconheceu a legalidade do protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa (ato n. 00007390-36.2009.2.00.0000). Com base nessa decisão, foi firmado um convênio em agosto de 2010 entre a Procuradoria-Geral Federal (PGF) e o Instituto de Protesto de Títulos do Brasil (IEPTB), com a finalidade de possibilitar o protesto de CDA's das autarquias e fundações federais, por meio da execução da PGF.

Além disso, o CNJ, na sessão n. 102^a da plenária de 06 de abril de 2011, aprovou uma recomendação para que os Tribunais de Justiça regulamentem o protesto. Já em outubro de 2011, a Coordenação-Geral de Cobrança e Recuperação de Créditos (CGCOB) divulgou resultados demonstrando o sucesso dessa ferramenta, em que dos 3.176 créditos encaminhados para protesto, 1.979 foram protestados e 891 foram pagos, o que corresponde a um percentual de 30,26%.¹⁴⁵

O Estado de Minas Gerais também se manifestou favoravelmente ao protesto, e editou o Decreto Estadual n. 45.989/2012, que estabeleceu de maneira expressa a possibilidade de protesto extrajudicial como forma alternativa de cobrança dos créditos do Estado, fixando os limites mínimos para o ajuizamento da execução fiscal. Assim,

caso o débito não atinja o valor mínimo para ser cobrado judicialmente, referido valor é protestado, porém, a lei silente quanto a possibilidade de protesto de valor superior ao mínimo para a ser executado. Além disso, permitiu a lei, a inscrição do nome do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação a Administração Pública do Estado, ou em qualquer cadastro informativo público ou privado de proteção ao crédito.

Em termos práticos, antes do início da execução fiscal, o débito é protestado, comunicando-se ao contribuinte para que apresente defesa administrativa ou efetue o pagamento, no prazo de três dias. Após esse prazo, e em não havendo apresentação de defesa ou pagamento, o nome do contribuinte é encaminhado ao banco de dados dos serviços de proteção ao crédito.

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil, nessa toada, divulgou na mídia eletrônica matéria informativa sobre o êxito no recebimento de créditos com o protesto de CDA. Informa a associação que enquanto um processo de execução fiscal chega a custar em torno de oito mil reais, e demorar quatro anos, alcançando apenas 2% (dois por cento) de êxito.

Já nas cobranças extrajudiciais, a porcentagem de sucesso na cobrança atinge aproximadamente 50% (cinquenta por cento), o que vem reforçar a ideia de que o protesto é um meio alternativo e eficaz de cobrança e que desafoga o Poder Judiciário, mostrando à sociedade que a Administração Pública está mais eficiente na cobrança de seus devedores.¹⁴⁶

Também o Tribunal de Justiça de São Paulo já se manifestou favoravelmente sobre o assunto, destacando ser viável o protesto da CDA em cartório, pois esse meio

¹⁴⁶ Disponível em: http://www.anoreg.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id. Acesso em: 06 set. 2012.

administrativo se mostra mais célere e menos oneroso para compelir o devedor ao pagamento.¹⁴⁷

Identicamente, a Corregedoria Geral de Justiça do TJPE, por meio do Parecer Normativo n. 076/05-E, autorizou expressamente o protesto da CDA, com o entendimento de que a inscrição do débito em dívida ativa em nada obsta o protesto, posto que se trata de uma medida que tem o fito de incentivar o pagamento e evitar o ajuizamento de execução fiscal, além de proporcionar economia processual.¹⁴⁸

Em suas alegações, a corte pernambucana afirma, ainda, que o protesto não extingue o privilégio da execução fiscal, pois é da lógica jurídica que quem pode o mais pode o menos. Desse modo, nenhum impedimento deve ser vislumbrado em relação ao protesto da CDA, por se tratar de uma outra forma de persuadir o contribuinte inadimplente ao pagamento, sem necessidade de movimentação da máquina judicial. Não se deve também falar de coerção, nem tampouco de constrangimento indevido em relação ao contribuinte.¹⁴⁹

Diferentemente de tal postura interpretativa e rechaçando a possibilidade de protesto, já argumentou o TJSP que a CDA, por ser dotada de certeza e liquidez, dispensaria o protesto, revelando-se um meio inapropriado para a cobrança de tributo, já que a CDA conteria todos os elementos comprobatórios da inadimplência do contribuinte. Sustentou-se uma suposta desnecessidade do protesto judicial da certidão de cobrança de créditos fiscais inadimplidos, uma vez que o mero ajuizamento da execução fiscal também provoca o conhecimento de terceiros.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Apelação n. 0038594-75.2010.8.26.0053. voto 23188, Rel. Aroldo Viotti. Nesse mesmo sentido: AC n. 725.482.5/3, Rel. Desembargador Pires de Araújo j. 14.4.2008; EI n. 994.08.204665-6/5002, 3ª Câmara de Direito Público, Des. Magalhães Coelho, j. 19.10.2010.

¹⁴⁸ Apelação n. 0021666-79.2011.8.26.0161, Rel. Maria Laura Tavares, j. 18.06.2012.

¹⁴⁹ Apelação/Reexame necessário n. 0014668-22.2010.8.26.0132. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo e Apelada: Transportadora Joverno Ltda. Rel. Pires de Araújo, j. 06.02.2012.

¹⁵⁰ Apelação Cível n. 9210083-65.2005.8.26.0000. Recorrente: Banco ABN AMRO Bank S/A, e Recorrido: Município de Araraquara. Voto n. 6511. Rel. Osvaldo Palotti Junior. J. 30.08.2012; Apelação n. 9097664-97.2008.8.26.0000, Rel. Castilho Barbosa, j. 07.08.2012.

Neste sentido contrário, encontra-se na doutrina a opinião de Mauro Luiz Rocha Lopes que escreve:

O protesto da certidão da dívida ativa tributária, portanto, revela-se medida inútil ao Fisco, a menos que seu interesse seja o de impor constrangimento ao devedor tributário inadimplente, mediante a negativação de seu nome em cadastros restritivos de crédito que são municiados com informações fornecidas pelos cartórios de protesto de títulos.¹⁵¹

Demais disso, acentua o autor que a adoção do protesto desrespeita o devido processo legal exigido para a cobrança dos créditos pela Fazenda Pública.

O Superior Tribunal de Justiça, no AgRG no Recurso Especial n. 1.277.348-RS, de relatoria do Min. Cesar Asfor Rocha, posicionou-se também, no sentido de ser desnecessária a medida do protesto, por entender que o título goza da presunção de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída. E, em que pese o texto do art. 1º da Lei n. 9.492/97 fale de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida, a CDA não se enquadra nessa definição.¹⁵²

Outro argumento desfavorável ao protesto é o de que em nenhum dos dispositivos da Lei n. 9.492/97 se encontra expressa a autorização para o protesto da CDA. Na prática, estar-se-ia dando tratamento privado para o crédito público, a partir da utilização do protesto como instrumento de pressão contra o devedor, violando também o sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN.

Nesse sentido são as palavras de Kyoshi Harada, sobre a portaria da AGU n. 574-A que autorizou o protesto extrajudicial das Certidões de Dívida Ativa. Vejamos:

O protesto extrajudicial de título executivo é próprio do direito comum. Visa, de um lado, alertar os comerciantes em geral. Quanto aos riscos de fazer negócios a prazo com pessoas negativadas com protestos de

¹⁵¹ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2008, p. 300.

¹⁵² Nesse sentido: AgRG no Agravo de Instrumento n. 1.316.190 – PR, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. J. 17.05.2011; AgRg no Agravo de Instrumento n. 936.606 – PR, Rel.Min. José Delgado, j. 06.05.2008.

títulos. De outro lado, serve para comprovar juridicamente a impontualidade no pagamento de título líquido e certo para o efeito de requerimento de falência do devedor. O instituto do protesto tem, pois, utilidade e relevância jurídica dentro do Direito privado. No Direito Público, mais precisamente, no Direito Tributário isso não acontece. O protesto extrajudicial da CDA é ilegal. O que o CTN permite é o protesto judicial para interromper a prescrição (inciso II, do parágrafo único, do art. 174).¹⁵³

Para o autor, o protesto constitui uma espécie de sanção política ao contribuinte. Em termos processuais, ocorrendo ameaça ou iminência de protesto de CDA, haverá a possibilidade do ajuizamento de ação cautelar inominada para a sua sustação judicial.

Independentemente disso, nem o CTN, nem tampouco a LEF trouxeram em seu bojo qualquer autorização para a realização de protesto em cartório de CDA, o que demonstra a desnecessidade da fixação da impontualidade do pagamento do título para a propositura do executivo fiscal.

Nota-se, ainda, da leitura da Lei n. 9.492/97 que somente seriam protestáveis os títulos originados de ato voluntário, estando dessa forma, excluídos os títulos provenientes de ato imperativo, como se dá no caso da CDA, fato esse que provocaria a ilegitimidade do protesto, além de se mostrar como um desvio de finalidade, a partir do momento em que se passa usar o protesto como instrumento de pressão sobre o administrado.

Merece também registro a circunstância de que o protesto de certidão de dívida não gera dano moral decorrente do próprio fato (*in re ipsa*), por se tratar de ato desnecessário, haja vista que o ente público sequer teria interesse de promover o protesto para a satisfação do crédito tributário.¹⁵⁴

Em vias de conclusão, e a despeito das digressões acima expostas sobre os argumentos prós e contra o protesto da certidão de dívida ativa é importante consignar

¹⁵³ HARADA, Kiyoshi. **Protesto da CDA: portaria equivocada**. São Paulo. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br> Acesso em: 06 set. 2012.

¹⁵⁴ Resp 1.093.601/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 15.12.2008.

que, com a edição da Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, foi alterada a Lei de Protesto para permitir expressamente o protesto das certidões de dívida ativa, acrescentando o parágrafo único no art. 1º da Lei n. 9.492/97, trazendo a seguinte redação:

art. 1º - *Omissis*

(...)

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.”

Diante da edição da referida alteração legislativa, a Procuradoria Geral Federal – PGF por meio da Portaria 17/2013, publicada no Diário Oficial da União em 18 de janeiro de 2013, passa a disciplinar o protesto judicial por falta de pagamento de certidões de dívida ativa. Certo é que muitas discussões surgirão em torno da *novel* legislação.

3. PROCEDIMENTALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PREPARATÓRIA DA EXECUÇÃO FISCAL PELA FAZENDA MUNICIPAL, PÓS-INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

3.1 Notas históricas sobre o município

A concepção da ideia do que hoje é o município, remonta à República Romana (509 – 27 a.C.) – as *civitas* – pequenos Estados governados por leis próprias – transformaram-se em *municipium* com a finalidade de manter a dominação pacífica das cidades conquistadas. Como fração da unidade político-administrativa da comunidade romana, o município passa a aplicar o Direito de Roma.

O governo local composto por homens livres eleitos, cidadãos dos municípios, forma o Conselho Municipal, com funções semelhantes à desempenhada pelo Senado Romano. Já a administração local, se dá por um Colégio de Magistrados investidos com poderes para tratar de assuntos de natureza administrativa, de polícia, e de administração da justiça.¹⁵⁵

No final do século I d.C, ante a necessidade de regradar as despesas financeiras na administração municípios, surge a figura dos inspetores imperiais, denominados de *correctores*. Posteriormente a isso, no século III d.C., os magistrados eleitos passam a se submeter a uma autoridade nomeada pelo imperador, mas, no transcorrer dos séculos IV e V d.C., as autoridades municipais são substituídas pelos chefes da cristandade (os bispos).¹⁵⁶

Com a queda do Império Romano no Ocidente, nasce uma distinção entre as cidades e as comunidades rurais. As cidades dirigidas pela cúria passam a ser administradas pelo *curator*, e pelo *defensor civitas*, indicado pelo bispo. Os condes

¹⁵⁵ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. atual. por Márcio Scheneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo, Malheiros Editores, 2006, p. 34.

¹⁵⁶ Cf. CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. 10. ed. rev. act. Lisboa: Almedina, 2001, p. 317.

nomeados pelos reis, além de governar as cidades, desenvolvem parte da jurisdição municipal. Enquanto isso, nos distritos rurais isolados, uma união de homens livres se forma para congregar interesses comuns no denominado *conventus publicus vicinorum*, com o objetivo de substituir o Conselho de Magistrados. A partir de então, tal Assembléia Pública de Vizinhos passa a desempenhar as funções administrativa, policial e judicial e, com inspiração na organização administrativa dos municípios árabes, institui o pagamento de tributos pelos munícipes. Além disso, cria cargos como de alcaide, alvacis e almotacéis.¹⁵⁷

Passando agora brevemente para a história dos municípios no Brasil, observa-se durante o Brasil-Colônia, a adoção do mesmo sistema de organização política, administrativa e judiciária ao existente nos municípios portugueses. Sua organização era coordenada pelo direito vigente nas ordenações Afonsinas, depois, Manuelinas e, por último, Filipinas até o advento da Independência.

Já no Brasil Império, novos rumos foram empregados aos municípios, passando o município a ser considerado ente integrante da Federação como forma de descentralizar a política.¹⁵⁸ Com o advento da Constituição de 1824, são criadas as Câmaras Municipais, principalmente para a aplicação de rendas e de posturas policiais. Posteriormente, na Constituição de 1891, o município permanece sem sua autonomia, estando sujeito ao centralismo imposto pelo coronelismo, com a nomeação de prefeitos pelo governo estadual, ou por eleições arranjadas.¹⁵⁹

Apontadas as noções sobre a formação histórica dos municípios, foco central do presente trabalho, faremos adiante uma incursão acerca de sua autonomia, frente aos demais entes políticos que compõem a República Federativa Brasil.

¹⁵⁷ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. atual. por Márcio Scheneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 34.

¹⁵⁸ Cf. COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 224.

¹⁵⁹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. atual. por Márcio Scheneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 39.

3.2 A autonomia municipal e o federalismo

Traçadas algumas considerações de índole histórica, vê-se que a organização da Administração Pública no Brasil é orientada por um conjunto de atividades do Estado com a finalidade de auxiliar as instituições políticas de cúpula no exercício de suas funções de governo.

Voltando os olhos para a esfera municipal, relevante observar a lição de Anna Candida da Cunha Ferraz:

O Município é o espaço político territorial e político mais significativo para o exercício da cidadania. É no Município (nas cidades) que as pessoas vivem, mantêm relações, desenvolvem suas potencialidades e virtualidades e demandam exercer, com efetividade, seus direitos fundamentais.¹⁶⁰

Pois bem, como ente político que compõe a República Federativa do Brasil, a Administração Pública Municipal teve a sua autonomia político-administrativa consolidada somente a partir da Constituição Federal de 1988, conforme prevê o art. 29.

Sua organização e estruturação se apresenta da mesma forma que a encontrada no âmbito da administração federal e estadual, distinguindo-se das demais somente no que se refere à denominação de seu instrumento de formação. Enquanto na esfera federal e estadual os entes são regidos pelo documento jurídico denominado “Constituição”, na esfera municipal, esse mesmo documento aparece sob a designação de “Lei Orgânica” ou “Carta Própria” equivalendo a uma Constituição municipal.¹⁶¹

¹⁶⁰ CUNHA FERRAZ, Anna Candida da. O município e os direitos fundamentais: uma análise das competências constitucionais do município em matéria de direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito UNIFIEO – Centro Universitário FIEO**, Osasco, Ano 6, n. 2, p.139-176, 2006.

¹⁶¹ Cf. CALLEGARI, Newton. **O município, organização administrativa, competência, poder executivo e responsabilidade patrimonial**. Fundação Prefeito Faria Lima; CEPAM: Centro de Estudos e Pesquisas de Administração Municipal. São Paulo: s.e, 1992, p. 10.

A par disso, importante termos em mente que essa autonomia atribuída ao município representou uma prerrogativa política outorgada pela Constituição às entidades estatais internas (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para conduzir sua administração. E é, por isso, que os Estados-membros e municípios não são dotados de soberania (existente nos Estados Federados), cabendo exclusivamente à União esse exercício, como único ente de direito na esfera internacional.¹⁶²

Um outro ponto importante, quando falamos de autonomia dos municípios e dos Estados-membros, é o de que ela (autonomia) pressupõe uma repartição constitucional de competências que somente pode ser alterada por meio de mudança no texto constitucional.

Corroborando o entendimento acima esposado, Antonio Sérgio Pacheco Mercier, elucida: “O município é, assim, uma circunscrição territorial que goza de autonomia. Sua existência, e atuação tem por escopo a descentralização, também na ordem administrativa”.¹⁶³

Segundo Nery Ferrari, a autonomia municipal é composta por:

i.) a autonomia política, compreendendo o poder de auto-organização, como norma autorizativa para elaboração da lei orgânica; ii.) a autonomia administrativa, referindo-se à formação de administração própria, à organização dos serviços públicos locais e ordenação do território municipal; e, iii.) autonomia financeira, que se dará pela instituição de tributos fixados constitucionalmente.¹⁶⁴

Vê-se, destarte, que o texto constitucional se dirigiu diretamente aos municípios, dando-lhes poder de auto-organização e fixando competências exclusivas, comuns e suplementares, limitando a interferência dos Estados nos assuntos municipais.

¹⁶² Cf. PARADA, Ramón. *Derecho administrativo*. Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales S.A, 2005, p. 192.

¹⁶³ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Cândida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 224.

¹⁶⁴ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito municipal**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 88.

A enumeração do que compreende a autonomia não é taxativa, o que importa dizer que o rol previsto no texto constitucional é exemplificativo, pois qualquer matéria que afete um município repercutirá no interesse nacional, de sorte que seria ilógico conceber algum interesse exclusivamente municipal. Independentemente disso, a variação da predominância do interesse municipal irá variar no tempo e no espaço de acordo com as suas prioridades políticas.¹⁶⁵

Já no que se refere ao fenômeno federativo, o que se deve observar é que, em regra, em qualquer federação o poder governamental está distribuído entre duas esferas de governo: a central e unidades regionais (União e Estados federados) sobre o mesmo povo e território. Porém, em nosso sistema constitucional brasileiro, diferentemente do encontrado em outras federações, o município foi elevado à categoria de entidade autônoma, com organização, governo e competências próprias.

Nota-se, ainda, que a Lei Fundamental brasileira, aprofundando o federalismo, consigna aos municípios assuntos de interesse local, ou de ordem local, na fixação das competências, nos termos do art. 18, constituindo a federação brasileira, parte do núcleo imutável previsto no art. 60, § 4º, inciso I, sendo vedada qualquer emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.¹⁶⁶

Pois bem, acerca dessa concepção de federação foi dado azo ao seguinte questionamento: teriam sido os municípios transformados em unidades federadas? Explica José Afonso da Silva que a Constituição foi silente, todavia o texto constitucional consignou por onze vezes a expressão “unidade federada” e “unidade da Federação”, referindo-se apenas aos Estados e Distrito Federal, sem, contudo, mencionar os municípios.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. ed. atual. por Márcio Scheider e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 94; CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. 10. ed. rev. act. Lisboa: Almedina, 2001, p. 330.

¹⁶⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 172.

¹⁶⁷ Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 640.

Enfim, o que podemos constatar dessa breve, mas indispensável, explanação sobre a autonomia dos municípios é que para a consecução de seus fins se faz necessária a obtenção de recursos financeiros, cujo meio se dará pela administração tributária municipal, conforme veremos adiante.

3.3 A administração tributária municipal: aspectos arrecadatários

Como é sabido, a finalidade última do ente público é a promoção do bem comum. Assim, para a satisfação dos interesses da coletividade, o Estado se vale do seu aparato legislativo-administrativo-jurisdicional para extrair uma parcela de dinheiro de cada particular para a consecução de suas atividades. O tributo, nesse contexto, se apresenta como a ferramenta jurídica pelo qual os cofres públicos são abastecidos.

A par das considerações expendidas, Geraldo Ataliba leciona que:

As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.¹⁶⁸

Pode-se dizer, desse modo, que o objetivo da norma tributária, conforme destaca o autor, não é o de apenas captar dinheiro para os cofres públicos, mas desenvolver o comportamento dos particulares no sentido de levar o dinheiro aos cofres. Esse comportamento é o objeto da relação obrigacional, designado de prestação.

Importante destacar, também, que a receita pública é formada pelo ingresso de dinheiro percebido pelo Estado para fazer frente à realização dos gastos públicos. Possui natureza ordinária e extraordinária, enquanto àquelas são periódicas, compondo de modo permanente a orçamento do Estado, as outras, são produzidas

¹⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 30.

excepcionalmente, como as advindas de impostos extraordinários. As receitas podem ainda ser classificadas em originárias e derivadas; as originárias decorrem da exploração do patrimônio do Estado, v.g., preços públicos, compensações fiscais; já a receita derivada, advém do pagamento dos tributos, pelos ingressos parafiscais e pelas multas.¹⁶⁹

Independentemente da natureza da receita pública, o certo é que é na atividade de administração tributária que se encontra a fonte de receita mais relevante para os cofres públicos, razão pela qual, ela deve ser desenvolvida de modo eficiente. Imbuída dessa relevância a redação da Emenda Constitucional 42/2003 trouxe modificação à redação dos artigos 37, XXII, e 52, XV da Constituição, justamente para designar a administração tributária como atividade essencial do Estado, além de revelar a necessidade da troca de informações entre as Fazendas federal, estadual e municipal, impondo, ainda, a necessidade de realização de avaliação periódica do sistema tributário.

Em vista desse panorama, confira-se a lição de Yoshiaki Ichihara, ao tratar dos objetivos fundamentais da boa administração tributária:

- a. para o fisco, a eficácia da arrecadação, cobrando na medida exata das ocorrências de seus fatos geradores os tributos devidos; e
- b. para o contribuinte, a justiça fiscal, porque evita a concorrência desleal dos maus pagadores, possibilitando, inclusive, que o poder tributante diminua a carga tributária.¹⁷⁰

Essa preciosa lição é capital à compreensão de que, para a eficiência na administração tributária, o Fisco, incluindo a esfera municipal deve observar também a garantia do devido processo legal.

¹⁶⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p.185-186.

¹⁷⁰ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 208.

De qualquer forma, observamos que as normas jurídicas que traçam a competência tributária do município está fixada de modo exaustivo, minucioso e rígido no art. 156 da Constituição Federal de 1988, cabendo ao município a tributação sobre: a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão inter vivos a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por acessão física, cessão de direitos e direitos reais sobre imóveis e sobre os serviços de qualquer natureza, definidos na Lei Complementar n. 116/2003.

Esse poder impositivo para a instituição e a arrecadação dos tributos refere-se à autonomia financeira municipal, prevista no inciso III, do art. 30 da Constituição, formada por dois permissivos legais: “o Município irá instituir e arrecadar tributos de sua competência; o Município irá aplicar sua renda ainda que seja obrigado a prestar contas e publicar balancetes”.¹⁷¹

Da leitura dos permissivos legais acima, é possível alcançar que a instituição de tributos privativos do município objetiva compor sua receita pública, que é “[...] o conjunto de recursos financeiros que entram para os cofres estatais, provindos de quaisquer fontes, a fim de acorrer às despesas orçamentárias e adicionais do orçamento”.¹⁷² Além de suas receitas próprias, os municípios recebem também, porcentagem dos impostos partilhados de competência federal ou estadual. Isso quer dizer que impostos arrecadados por outros entes tributantes são repassados ao município para compor sua receita, como ocorre com os seguintes impostos: IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI e fundo de participação dos municípios.

Paralelamente a tudo isso, convém lembrar que é vedado pelo sistema constitucional tributário municipal a invasão de competência e a bitributação. A primeira vedação se impõe quando a pessoa jurídica de direito público interno, sem competência ou incompetente, tenta cobrar tributos de competência privativa de outra; já a segunda

¹⁷¹ COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 243.

¹⁷² Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. atual. por Márcio Scheider e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 151.

vedação se aplica, quando um fato gerador for cobrado duas vezes de uma mesma pessoa ou de duas pessoas.¹⁷³

Observe-se que a norma constitucional além de traçar o feixe de normas jurídicas definidoras da competência municipal, visa reiterar a autonomia municipal. Decerto é que, conforme ensina Roque Carraza, “instituinte e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas”.¹⁷⁴

Agora, vejamos a distinção entre deveres e direitos fundamentais para identificar se o pagamento do tributo pelo contribuinte constitui um dever jurídico frente ao Estado, ou se a norma prescritiva implica em um dever fundamental.

3.4 Direito ou dever fundamental de pagar tributos?

O conceito tradicional de direito, na sua feição subjetiva, normalmente se encontra vinculada à ideia de *facultas agendi*, a uma faculdade de fazer o que a lei não proíbe, e o poder de exigir que essa faculdade seja respeitada, conforme Goffredo da Silva Telles Junior.¹⁷⁵ Indica, assim, uma prerrogativa outorgada à pessoa, em virtude da qual, em regra, se atribui a cada um o que é seu.¹⁷⁶

Prosseguindo com a argumentação, o que se pode dizer é que “o direito subjetivo é a expressão da vontade, traduz um poder de querer, que não se realiza no vazio, senão para perseguir um resultado ou visando a realização de um interesse.”¹⁷⁷ Em

¹⁷³ Cf. ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 54-55.

¹⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 188.

¹⁷⁵ Cf. TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. **A definição do direito**. São Paulo: Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1940, p. 71.

¹⁷⁶ Cf. MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, v.5, 2000, p. 269.

¹⁷⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. 24. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, v.1, 2011, p. 29.

contraponto ao direito, o dever corresponde ao reverso da medalha e se traduz na imposição de comportamento, de cumprimento de uma prestação por toda pessoa que se ache vinculada juridicamente.

Para os limites deste trabalho, importa compreender que o dever jurídico é acompanhado de uma coação externa, – a *sanctio iuris* – o que permite distinguir o dever jurídico do meramente moral, aquele se caracteriza pela falta de sanção e é cumprido de maneira voluntária e livre, sem a imposição de cumprimento.

Estabelecida a distinção entre direito e dever, temos que a relação jurídica compreende o vínculo entre as pessoas, pelo qual uma pode pretender um bem, a que o outro é obrigado. Franco Montoro, tratando da relação jurídica, traz como exemplo o direito do município de cobrar tributos. Nessa relação jurídica, existe um vínculo entre o município (sujeito ativo) que exige o imposto (o bem, o objeto), e o munícipe (sujeito passivo) que é obrigado ao pagamento do tributo (prestação).¹⁷⁸

O que se conclui é que o pagamento do tributo, pelo contribuinte, constitui um dever dele para com o Estado, e não simplesmente um direito, já que é dever de todo o povo custear e financiar-lo, uma vez que a sua finalidade é justamente a promoção do bem comum. Por conseguinte, a tributação não deve ser vista apenas sob o prisma arrecadatório, ou de “invasão” do Estado sobre o patrimônio do particular, mas, sim, como uma ferramenta para que o Estado realize suas funções precípua estabelecidas na Constituição.

Alessandra Obara Soares da Silva, ao examinar a função arrecadatória do Estado, é contundente ao dizer que o dever jurídico de pagar tributo deve ser visto sob o ângulo da sustentabilidade do Estado, o que significa que o valor pago deve ser adequadamente empregado. Escreve a autora, o seguinte:

¹⁷⁸ Cf. MONTORO, Andre Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 465.

[...] atualmente vivenciamos uma situação paradoxal, em que devido à elevada carga tributária, a prática repulsiva de sonegar tributos ocorre em demasia, prejudicando o crescimento e o desenvolvimento da economia.¹⁷⁹

Nesse contexto, a autora citada identifica a justiça social, e a repartição justa de receitas, como meio para atingir o pleno Estado de bem-estar social. Com essa concepção, a Lei Maior de 1988 dispôs nos arts. 157 *ut* 162 sobre a repartição das receitas tributárias, para que o ente com maior signo de riqueza (a União), realize repasse aos Estados e Municípios, de parte de sua arrecadação como forma de equilibrar as receitas entre os entes públicos, constituindo assim, em uma obrigação originada no princípio da solidariedade.¹⁸⁰

Voltando agora à concepção de direito ou de dever de pagar tributo, é preciso ressaltar que os deveres fundamentais e os direitos fundamentais mostram-se simétricos, no seguinte sentido apontado por Jorge Miranda:

[...] pois tal como os direitos, os deveres fundamentais pressupõem a separação entre poder e comunidade, formando uma relação direta e imediata de cada pessoa com o poder político. Referida situação pode ser configurada de duas formas: a primeira, em geral, são os deveres de natureza política ou homóloga, e os direitos políticos (domínios tributário, eleitoral ou militar), e a segunda, ligada a deveres da vida econômica, social e cultural, que assumem relevância constitucional; o seu não cumprimento configura a frustração de um direito fundamental, assim como os deveres de prestar educação básica e a defesa do meio ambiente.¹⁸¹

Observe-se que as normas prescritivas de deveres equivalem às normas permissivas de intervenção do Estado, e que a conquista para a aquisição dos direitos fundamentais não implica uma desconsideração dos deveres. O que importa dizer é que, mesmo estando consignados poucos deveres no texto constitucional, não estão

¹⁷⁹ SILVA, Alessandra Obara Soares da. Breves comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 19, p. 79-85, jan./fev. 2006.

¹⁸⁰ Cf. COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011, p. 844.

¹⁸¹ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000, p. 77.

prejudicados os deveres das pessoas em relação uma para com as outras, daí se falar em solidariedade dentro de uma estrutura social, em que todos devem contribuir em prol do coletivo, num sistema de distribuição de responsabilidades.

Não é de hoje que o Estado tem a necessidade de se recapitalizar para conseguir fazer frente às exigências sociais. As despesas públicas vêm aumentando constantemente e as entradas acabam sendo insuficientes para a satisfação das necessidades sociais, daí a relevância do pagamento de impostos de maneira proporcional por todos os particulares.

Por isso, o dever fundamental de pagar tributos constitui a mobilização do homem e do cidadão para a realização de objetivos comuns. Nesse diapasão, é a lição de Casalta Nabais, em trabalho publicado na Universidade de Coimbra, que procura definir os deveres fundamentais:

Deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição do indivíduo, tem especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direito fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais universais e permanentes e essenciais.¹⁸²

Os deveres fundamentais exprimem, assim, uma situação de dependência dos indivíduos para com o Estado, revelando o aspecto passivo da relação jurídica entre os indivíduos e o ente estatal. O que se vê é uma situação oposta à dos direitos fundamentais, uma vez que esta última se traduz, numa situação de prevalência da pessoa em face do Estado. Já os deveres fundamentais se apresentam como situações passiva, representando encargos ou sacrifícios para com uma comunidade, incluindo aqui, o dever de pagar tributos.¹⁸³

¹⁸² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 64.

¹⁸³ Ibid., p. 67.

Uma outra questão importante deve ser aqui colocada: seriam os deveres fundamentais limitados aos previstos na Constituição ? Ou abarcariam também deveres extraconstitucionais ou deveres sem assento constitucional, como acontece relativamente aos direitos fundamentais ?

Pois bem, José Casalta Nabais enfrenta também a questão e ensina que os deveres fundamentais, diferentemente do que ocorre com os direitos, devem obedecer ao princípio da tipicidade, porém não precisam estar expressos na Constituição, já que podem resultar de normas implícitas. Assim, mesmo não estando expressamente consignado, na Carta portuguesa (assim como na brasileira), o dever de pagar impostos, é possível extraí-lo do capítulo denominado de “Constituição fiscal”.¹⁸⁴

Nesse aspecto, aliás, o tributo deve ser encarado como indispensável à vida em comum dos membros da comunidade organizada em Estado, o que significa, por óbvio, que não é nem um mero poder para o Estado, nem tampouco um mero sacrifício para os cidadãos.

O dever fundamental de pagar tributos tem como destinatário apenas os cidadãos fiscalmente capazes e, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte, conforme § 1º do art. 145 da Lei Maior.

Em suma, o imposto constitui o suporte financeiro do Estado para a consecução do bem comum, apresentando-se como objeto do dever de todos de acordo com a medida econômica de cada contribuinte, para alcançar a justiça social, um dos grandes valores consagrados na Constituição.

¹⁸⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, 97.

3.5 “Privatização da gestão tributária”: é possível a cessão a particular da atividade de cobrança da dívida ativa ?

Como já mencionamos anteriormente, a Carta Magna de 1988 fixou a competência tributária de cada ente de direito público e os respectivos limites de atuação quanto à atividade criadora de tributos. Valendo-se dessa premissa, temos que os princípios referentes à competência tributária são os seguintes: a *privatividade*, a *indelegabilidade*, a *incaducabilidade*, a *inalterabilidade*, a *irrenunciabilidade* e a *facultatividade do exercício*, conforme propõe Roque Carrazza.¹⁸⁵ Passemos a explicar de forma sintética cada um dos princípios.

O primeiro princípio, o da privatividade, mostra que a Constituição estabeleceu as competências tributárias privativas de cada pessoa política, ao atribuir a criação de certos tributos a determinados entes e proibindo os demais de instituí-lo. O segundo princípio, o da indelegabilidade, significa que as competências são intransferíveis, ou seja, não podem ser dadas ou entregues a terceiros. O terceiro, da incaducabilidade, por sua vez, indica que o exercício da competência não está submetido a prazo para ser implementado. Já o quarto, a inalterabilidade, significa que as dimensões de competência fixadas não podem ser ultrapassadas. Em relação ao quinto, a irrenunciabilidade, ele importa dizer que a matéria de direito público constitucional é indisponível, não podendo o Estado abrir mão dela. E finalmente o sexto, a facultatividade, se refere a não utilização por parte da pessoa política da sua competência tributária, ficando ao encargo do ente a decisão política sobre o momento para implementá-lo.¹⁸⁶

Apenas lembrando, no item 2.3.2 (Capítulo 2), tratamos da formalização do crédito tributário por meio da atividade vinculada denominada lançamento, bem como das hipóteses legais de sua alteração (item 2.3.2.3). Examinamos também ali algumas considerações acerca da formação da dívida ativa, sendo aquela proveniente de crédito

¹⁸⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2010, p. 547.

¹⁸⁶ *Ibid.*, 548-723.

de natureza tributária, regularmente inscrito na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Esse breve apanhado de carácter principiológico e acerca dos temas anteriormente tratados, como nascimento da obrigação tributária, o lançamento e a inscrição da dívida ativa, servirão de pano de fundo para o exame da chamada “cessão” ou “privatização da gestão tributária”.

Pois bem, o termo cessão assinala o contrato a título oneroso, ou gratuito, pelo qual uma pessoa, titular de créditos ou direitos transfere a outrem esses mesmos créditos ou direitos, distinguindo-se da delegação. Em sentido amplo, a delegação implica a transmissão de um poder, atribuído ou inerente a uma pessoa, a outra para que pratique atos que lhe foram confiados. Nada mais é que a substituição de uma pessoa, para a execução de determinados atos, ou para a atribuição de certas funções.¹⁸⁷

Superada a distinção entre os termos cessão e delegação é necessário pontuar que o termo “gestão pública” na concepção clássica de serviço público, conforme ensina Jean Rivero, vem a ser a aplicação exclusiva e integral das normas de direito administrativo, supostamente concebidas em função das necessidades próprias de todo e qualquer serviço. De acordo com Rivero:

[...] a gestão do serviço pode depender directa e exclusivamente da autoridade. Mas ela pode, ao contrário, descarregar numa pessoa privada a gestão corrente e limitar-se a intervir em alguns pontos fundamentais. Em caso extremo passa-se, por uma transição pouco sensível, do □ direito de ter a última palavra□, que a autoridade exerce sobre o serviço público, mesmo confiado a um particular, para o poder que ela conserva de simples controlo sobre certas atividades privadas.¹⁸⁸

Podemos alcançar com a lição acima esposada que, em que pese o órgão público possa repassar alguns serviços para a esfera privada, como por exemplo,

¹⁸⁷ Cf. RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil**. Trad. da 6ª edição italiana por Paulo Capitanio; atual. por Paulo Roberto Benasse. Campinas: Bookseller, v.3, 1999, p. 238.

¹⁸⁸ RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1982, p. 497.

aqueles que não constituem seu fim como limpeza, sinalização de ruas, etc. o serviço de gestão pública tributária ao que parece não poderá ser cedido ao particular conforme veremos adiante.

O caput do art. 7º, do CTN, trata da indelegabilidade da competência tributária, e é desse ponto de partida que traçaremos as nossas considerações. Indagamos-nos, então e para começar, sobre a possibilidade de cessão a particular da gestão da cobrança de débitos inscritos em dívida ativa, uma vez que o § 3º do mesmo artigo estabelece expressamente: “não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função”.

Certo é que a interpretação da norma na seara tributária se dará de modo diverso da do direito civil, porque aqui as normas regem o comportamento livre das pessoas comuns, ao passo que, na relação jurídico-tributária, peculiaridades próprias foram estabelecidas pelo legislador. Na norma tributária não há conteúdo apriorístico, a interpretação deve se basear na analogia, equidade, e princípios gerais do direito público e tributário, nos termos do art. 108 do CTN. Importante nesse ponto ressaltar, que a analogia não pode resultar na exigência de tributo, e que a equidade, não enseja a dispensa de pagamento tributo.

Pois bem, *a priori*, a arrecadação e a fiscalização dos tributos por pessoa jurídica, diversa da Fazenda Pública, não representa nenhuma invasão de competência, desde que o tributo esteja previamente estabelecido (por exemplo, por lei municipal), e que o resultado de sua arrecadação seja repassado em momento posterior ao ente público.

Neste contexto, a cobrança da dívida ativa por um terceiro seria, também em tese, simplesmente um expediente financeiro abrangendo técnica de cobrança com o fim de implementar uma metodologia organizacional voltada à otimização da arrecadação. A privatização da gestão tributária, ou a terceirização da cobrança da dívida ativa, teria, assim, por escopo permitir que entidades públicas, principalmente

municípios de pequeno porte e com deficitária estrutura física e funcional, viabilizassem a recuperação de seus créditos.

Todavia, dois relevantes óbices devem ser apresentados em relação à implantação da terceirização da atividade arrecadatória. São eles: *i.*) quanto à legitimidade da atuação; e *ii.*) quanto ao sigilo fiscal. A primeira discussão quanto à *legitimidade* ocorre, no sentido de que somente os órgãos administrativos, como as Procuradorias (v. Resolução 33/2006), possuem a competência tributária para exigir a cobrança de créditos fiscais, decorrendo assim, da intransferibilidade das atribuições das pessoas de direito público. O segundo óbice, relativo à quebra do *sigilo fiscal*, ocorre pelo fato de particulares acessarem o cadastro de contribuintes, violando, assim, o direito plasmado no art. 5º, X e XII da Constituição Federal de 1988. Além desses dois óbices há de se mencionar, ainda, o risco da utilização dessas informações para outros fins que não os exclusivamente arrecadatórios.

Em contraponto, o argumento de maior destaque que pende a favor da terceirização é no sentido de que a atividade realizada por ente privado funcionaria apenas como mero cobrador entre credor e devedor, além de ser uma forma de atingir a eficiência na arrecadação, arrimado no art. 37 da Carta Magna.

O que se tem visto atualmente são empresas privadas ofertando serviços de recuperação de créditos inscritos na dívida ativa, principalmente para os municípios, buscando auferir uma porcentagem sobre os valores obtidos (recuperados aos cofres públicos), incluindo no escopo do serviço, a organização e montagem de aparato técnico e de pessoal similar ao encontrado em empresas especializadas em cobrança.

O que se questiona aqui é o seguinte: será que contratos dessa natureza não configuram renúncia de receita? Fica a dúvida, pois se do valor arrecadado uma parte é deduzida para o custeio das despesas da empresa privada contratada para a cobrança do débito, conseqüentemente, o ente público acaba por receber valor menor do que ele receberia se a cobrança fosse realizada por ele próprio.

Com isso, surge a indagação quanto à necessidade ou não da realização de demonstrativo dessa renúncia, acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, nos termos do art. 14 da Lei Complementar n. 101 de 04-05-2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). A nosso ver, nenhuma das hipóteses consignadas na mencionada lei se aplica nesse caso, mesmo porque, nos termos do art. 111 do CTN, as normas de direito tributário se interpretam literalmente, com fins a evitar a interpretação extensiva ou a incidência de qualquer outro princípio de hermenêutica que amplie o alcance da norma isentiva.¹⁸⁹

Uma outra situação interessante, que merece ser colocada, diz respeito à possibilidade de os Estados, Distrito Federal e Municípios cederem à instituição financeira a sua dívida ativa consolidada para a cobrança por meio de endosso-mandato, mediante a antecipação de receitas até o valor dos seus créditos (LC n. 101, de 04-05-00 e Resoluções n. 33, 40 e 43 de 2001, do Senado Federal). Nesses casos, o encargo da instituição financeira recai na obrigatoriedade da realização da prestação de contas dos valores mensalmente cobrados, e apontamento dos valores descontados a título de custo operacional do contrato, com o posterior repasse do saldo da cobrança efetivamente realizada.

Essa possibilidade de cessão de crédito público foi viabilizada por meio da Resolução n. 33 do Senado, todavia é objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade – ADI n. 3.786 em trâmite no STF e ainda sem julgamento.¹⁹⁰ Na ADI, o Ministério Público Federal pugna pela procedência do pedido, para que seja declarada a inconstitucionalidade da resolução, por violação frontal aos arts. 52, 132 e 146, III “b” da Constituição Federal, apontando a incompetência do Senado Federal para dispor sobre matéria não discriminada no rol de competências previstas no art. 52 da Carta Magna. Além do que, a cobrança da dívida ativa da Fazenda é função inerente

¹⁸⁹ Cf. SILVA MARTINS, Ives Gandra da. NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 97-102; FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício C. Lei de responsabilidade fiscal: o resgate do planejamento governamental. In: **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2011, p. 33.

¹⁹⁰ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verimpresao.asp>. Acesso em: 04 out. 2012.

a atividade de procurador, havendo, portanto, a necessidade de lei complementar autorizativa para a “terceirização” de serviço de tal natureza.

Mauro Luiz Rocha Lopes, abordando o tema, afirma ser inviável a cobrança da dívida ativa por bancos e outras instituições financeiras, uma vez que a cobrança judicial do crédito público perderia as garantias e privilégios. Assevera, ainda o autor, que as instituições bancárias certamente imporão deságio na operação de aquisição da dívida ativa, para cobrir os custos financeiros do contrato, acrescentando ao final, que a norma constante do art. 119 do CTN estabelece que a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária há de ser feita por pessoa jurídica de direito público, de sorte que a resolução do Senado parece ferir frontalmente a reserva constitucional de direito tributário, prevista pelo inciso III, do art. 146 da Constituição.¹⁹¹

Em síntese conclusiva e na esteira da lição de José Eduardo Soares de Melo, à qual prestamos apoio, apontamos as auspiciosas considerações jurídicas acerca da cessão do crédito inscrito em dívida ativa a seguir:

- a.) a indisponibilidade do crédito tributário constitui dogma constitucional, em razão da exclusividade da competência atribuída aos Estados e aos Municípios;
- b.) os procedimentos pertinentes ao crédito tributário (constituição, suspensão, formalização e extinção), exhaustivamente regrado, consagra indiscutível interesse público;
- c.) as inúmeras garantias, privilégios e preferências outorgadas ao crédito tributário estão garantidas na competência exclusiva das pessoas públicas, não constituindo a sua exigibilidade elemento autônomo atribuível a terceiro;
- d.) a inscrição do crédito na dívida ativa constitui ato solene, e imprescindível para a constituição do título executivo, caracterizando-se poder-dever das autoridades e dos órgãos públicos, insuscetíveis de transferência a particulares;
- e.) a inscrição representa o controle da legalidade do lançamento, impondo às autoridades a apuração da observância do devido processo

¹⁹¹ Cf. LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2008, p. 303-304.

legal, em plena consonância com as diretrizes constitucionais, de forma a conferir segurança à liquidez e certeza dos valores tributários;

f.) a cobrança por terceiros representa mero exercício da capacidade ativa (caráter facultativo), despido da titularidade do tributo, porque não significa exercício da competência constitucional;

g.) os elementos constitutivos da cessão de crédito de natureza privada não podem ser utilizados no âmbito tributário, em razão da intransferibilidade do crédito de natureza pública, que também implica quebra de sigilo fiscal;

h.) o princípio da eficiência (privatização da dívida ativa), que constituiria medida prática e eficaz ao recebimento dos tributos, não pode atropelar os superiores princípios constitucionais;

i.) a cessão do crédito prejudica as situações de nulidade da certidão, inviabilidade da compensação, perda das garantias, privilégios e preferências da Fazenda, e impossibilidade da utilização do adequado rito processual (ação de execução fiscal).¹⁹²

Em que pese o passivo tributário seja causa de grande preocupação dos governantes e a necessidade de obter recursos para o atendimento das demandas seja cada vez maior, é temerária a chamada “terceirização” da cobrança dos débitos fiscais.¹⁹³ Medidas outras poderão ser adotadas pelo ente público buscando a redução de seu passivo, como o envio de boleto de cobrança de dívida ativa, atualização do cadastro de contribuintes, localização de dados do contribuinte por meio de convênios com empresas de saneamento, energia elétrica e telefonia. Com tudo isso, vê-se, pois, que os argumentos contra a terceirização da atividade arrecadatória fiscal pesam mais do que os a favor.

3.6 A procedimentalização como forma de alcançar a eficiência na Administração Pública sob a ótica pré-processual da cobrança da dívida ativa

¹⁹² MELO, José Eduardo Soares de. **Cessão da cobrança da dívida ativa dos estados e municípios**. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado 12/14 de dezembro de 2007. São Paulo: Noeses, 2007, p. 288-289.

¹⁹³ Cf. LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2008, p. 302.

3.6.1 A eficiência inserida na Administração Pública

Os princípios orientadores da Administração Pública estão inseridos no art. 37 do texto Constitucional e, compreendem: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade, a eficiência e a responsabilidade. Apesar destes princípios explícitos traçarem as principais diretrizes para a Administração, eles não esgotam o tema.

Como princípio de vital importância ao ente público, temos o princípio do devido processo legal sob o aspecto procedimental, uma vez que ele assegura garantias aos indivíduos, como a do contraditório e da ampla defesa, contendo a atuação estatal, conforme já referimos anteriormente. Ademais, os princípios da segurança jurídica e da motivação também despontam neste contexto, conforme ensina Fúlvia Helen Gioia Paioli:

A segurança jurídica revela-se na confiabilidade, certeza e não arbitrariedade que devem ser asseguradas pelo Estado aos indivíduos na proteção de direitos. [...] Já o princípio da motivação significa que as decisões para serem consideradas confiáveis e transparentes devem ter fundamento legal por primazia ao Estado Democrático de Direito, ultrapassando a questão da mera indicação do dispositivo legal, para atingir a explicação da razão fática que leva o administrador a adotar determinada medida.¹⁹⁴

Adiante, buscaremos salientar o conteúdo normativo do princípio da eficiência, razão pela qual deve atuar a Administração Pública, prestando um serviço de qualidade e útil ao administrado, levando em conta as suas necessidades, equacionando os fatores tempo e qualidade da prestação.

Pois bem, no dizer de Regina Maria Macedo Nery Ferrari, a eficiência administrativa está:

¹⁹⁴ Cf. TANAKA, Sônia Yuriko Kanashiro (Coord.). **Direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 261.

[...] ligada ao cumprimento do princípio da legalidade, impondo que este, ao ser observado na realização da atividade administrativa, seja concretizado em benefício do cidadão, visando sempre ao atingimento do interesse público com um mínimo de ônus social, o que significa dizer: pela utilização dos meios adequados.¹⁹⁵

Vê-se que a eficiência traduz a ideia de praticabilidade, ou praticidade, compreendendo o conjunto de técnicas que busca viabilizar a adequada execução do ordenamento, com a adoção de regimes especiais ou simplificados, conforme ensina José Eduardo Soares Melo, apoiando-se na lição de Regina Helena Costa.¹⁹⁶

Já para Humberto Ávila, a eficiência é uma norma que funciona como critério de aplicação para outras normas, o que importa dizer que as finalidades administrativas constitucionais impostas devem ser realizadas de modo eficiente, estabelecendo um grau mínimo de realização dos princípios constitucionais. Ou seja, os princípios devem ser realizados com eficiência e aplicados de modo minimamente satisfatório. Alcança o autor as seguintes conclusões:

i.) o dever da eficiência não cria poder, mas calibra o exercício de um poder previamente concedido; ii.) o dever de eficiência não condiciona o poder previsto nas regras de competência, mas sim o grau de realização dos princípios dentro do poder criado pela regras. Isso significa que o dever de eficiência vai estabelecer o grau de realização dos princípios, podendo afirmar-se, assim, que a eficiência serve de estrutura à aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito do poder atribuído pelas regras.¹⁹⁷

Pode-se afirmar, desse modo, que o princípio da eficiência se aplica à Administração Pública como um todo, inclusive no que se refere à organização municipal propriamente dita. Ele significa que para o serviço ser prestado de forma eficiente é necessário que haja um corpo funcional que tenha por objetivo gerir os negócios municipais como uma empresa, ressalvadas as peculiaridades inerentes aos órgão públicos.

¹⁹⁵ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito municipal**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 176.

¹⁹⁶ Cf. MELO, José Eduardo de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 45.

¹⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.9, 2005, p. 277-288.

Nesse contexto, ensina Marcello Caetano:

[...] há uma tendência moderna de aplicação do princípio da eficiência, resultado da verificação da insuficiência técnica das pessoas que compõem a administração municipal para resolver problemas que não são políticos e sim de pura administração”.¹⁹⁸

Relevante destacar que o atendimento do princípio da eficiência está relacionado diretamente com a padronização de rotinas ou pela procedimentalização de atos, principalmente os relativos à arrecadação de tributos, como é o caso do ajuizamento de executivos fiscais. Embora a lei federal preveja o rito judicial do processo, caberá a Administração Pública a ordenação dos atos preparatórios da distribuição dessas ações fiscais.¹⁹⁹

A procedimentalização deve ser vista, assim, como forma de obter a otimização da atividade ou da ação estatal, para atingir os fins vislumbrados pela Administração Pública. E quanto ao serviço público, por corresponder a um processo técnico especial de satisfação de necessidades coletivas e de interesse público, deve ser contínuo, sempre em favor da coletividade.²⁰⁰

Em face dessas razões, pode-se assinalar que a necessidade da procedimentalização das atividades estatais tem a função de legitimar o agir do Poder Público com a criação de mecanismos para o controle dos atos administrativos, de forma a torná-los eficientes. Neste contexto, a legitimação do exercício do poder no Estado Democrático de Direito é alcançado justamente por intermédio da procedimentalização, que não tem relação apenas com a emissão dos atos administrativos, mas com o próprio caminho a ser percorrido para a formação dos atos.

¹⁹⁸ Cf. CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. 10. ed. rev. act. Lisboa: Almedina, 2001, p. 316.

¹⁹⁹ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 312.

²⁰⁰ Cf. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais do direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, v.1, 2010, p. 179.

Além do mais, é por meio da procedimentalização que será assegurada a tutela e a garantia dos direitos das pessoas, a partir do momento que se exige que a formação do ato administrativo esteja em conformidade com os princípios, por exemplo, do contraditório, da ampla defesa e da publicidade.

Nessa trilha, as suas balizas estão em colocar à disposição dos administrados instrumentos de controle e de participação, de modo a proporcionar segurança e estabilidade das relações entre os administrados e o ente público.

3.6.2 A procedimentalização propriamente dita

Como discorremos anteriormente, a atuação da Administração Pública deve ser pautada pelo princípio da eficiência, que traduz a ideia de praticidade e de adequada preparação e execução de atos. Ressaltamos, da mesma forma, que a padronização de rotinas, ou a procedimentalização de atos, apresenta-se como uma forma de obter otimização da atividade estatal, por isso, a relevância do seu estudo.

Marçal Justen Filho, bem define o termo “procedimentalização”, vejamos:

A procedimentalização consiste na submissão das atividades administrativas à observância de procedimentos como requisito de validade das ações e omissões adotadas. Significa que a função administrativa se materializa em atividade administrativa, que é um conjunto de atos. Esse conjunto de atos deve observar uma sequência predeterminada, que assegure a possibilidade de controle do poder jurídico para realizar os fins de interesse coletivo e a promoção dos direitos fundamentais.²⁰¹

Depreende-se daí que a procedimentalização dos atos possui um caráter formalista, pois estabelece a forma de cumprimento dos atos emanados pelo ente público. Cabe aqui lembrar, que é da própria essência do Estado Democrático de

²⁰¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 303.

Direito que a sua atuação seja orientada pelo procedimento, como forma de assegurar o cumprimento do devido processo legal.

Vale dizer, nesse pormenor, que o ato administrativo deve se dar, numa cadeia procedimental previamente estabelecida pela Administração Pública, de modo a atender à própria razão pela qual foi concebido. Nesse sentido é a lição de Marcio Pestana:

O ato administrativo, ao ser expedido, pode intrometer-se numa cadeia procedimental estabelecida previamente pela própria Administração Pública (por meio de atos administrativos de natureza organizacional) ou pela própria lei, mais das vezes para atender à própria razão pela qual foi concebido.²⁰²

Ademais, conforme ensina Odete Medauar, “o encadeamento sucessivo dos atos, ocorre não como algo eventual ou meramente lícito, mas como algo juridicamente necessário e obrigatório”.²⁰³ Vemos, pois, que a observância à procedimentalização dos atos tem por finalidade proporcionar o aperfeiçoamento da ação estatal para uma boa administração.

Marçal Justen Filho, em citação acerca da relevância da procedimentalização na Administração Pública, escreve:

A institucionalização de procedimentos acarreta, como consequência mais direta, uma possibilidade de previsão e de orientação de condutas. Na medida em que o exercício de um poder jurídico dependa da prévia exaustão de uma seqüência ordenada de atos, não mais se torna possível surpreender aos interessados com medidas imediatas e desconectadas.²⁰⁴

Segundo ainda, os preceitos do referido autor:

²⁰² Cf. PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 221.

²⁰³ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 163.

²⁰⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 149.

[...] a procedimentalização também significa uma partilha qualitativa de poder, no sentido de que acarreta a participação de uma pluralidade de sujeitos para a produção de um ato jurídico. Acentua-se sua proximidade funcional com o instituto da separação de Poderes quando o processo comporta a obrigatoriedade de participação da comunidade e de audiência com o público em geral.²⁰⁵

A bem da verdade, a procedimentalização, por se tratar de uma exigência de caráter formal, evita imposições subjetivas, impede a concentração decisória num ato imediato e único, e impõem que a decisão seja fundamentada e compatível com os eventos que lhe foram antecedentes.²⁰⁶

Eis a razão por que a produção dos atos administrativos deve ocorrer de modo procedimentalizado como meio de limitar o poder estatal, além de garantir o respeito aos valores democráticos, condicionando o conteúdo e a validade dos atos ao cumprimento do devido procedimento.

O que se vê, é que hodiernamente, o ato administrativo não deve ser estudado isoladamente, sendo fundamental considerar a atividade administrativa de modo global, como consequência do Estado pós-moderno, em que a estrutura organizacional está voltada para os atos em massa.²⁰⁷

Nesse diapasão, Willis Santiago Guerra Filho ensina que a procedimentalização é uma tendência contemporânea, que se mostra como uma forma de harmonizar os interesses coletivos e individuais, transformando-se em um signo do direito moderno. Ideia essa, centrada nos estudos do jusfilósofo Rudolf Withölter, vejamos:

[...] o Direito, em seu estágio presente de desenvolvimento nas chamadas sociedades pós-industriais, ou seja na pós-modernidade, ingressa numa fase de procedimentalização (*Prozeduralisierung*) em seu modo de manifestar-se.²⁰⁸

²⁰⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 297.

²⁰⁶ Idem., p. 304.

²⁰⁷ Idem., p. 300.

²⁰⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria processual da constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 67.

Sob esse enfoque, a procedimentalização se apresenta como uma tendência no direito administrativo contemporâneo, enquanto instrumento de aperfeiçoamento da atuação governamental e de controle do poder estatal. Nessa esteira, é possível identificar que o regime jurídico do direito administrativo está apoiado em dois pilares, o primeiro é o da procedimentalização, e o segundo é o da vinculação aos direitos fundamentais.²⁰⁹

Com efeito, podemos concluir que os atos estatais ritualizados ou procedimentalizados compreendem uma das garantias formais do Estado Democrático de Direito e expressam a garantia do devido processo legal como meio de proteger o patrimônio dos particulares contra o Estado, impedindo que decisões administrativas imprudentes provoquem dano ao patrimônio público. Além disso, os atos procedimentalizados fazem com que o ocupante do poder político fique vinculado ao exercício de suas competências estatais.

Voltando agora nossos olhos particularmente para a atividade administrativa fiscal municipal, o que é de rigor observar é que é possível estabelecer uma coordenação sucessiva de atos preparatórios para a propositura da execução fiscal, para o correto andamento na esfera judicial da ação de cobrança dos créditos fiscais, nos termos do previsto na Lei n. 6.830 de 1980 (LEF – Lei de Execuções Fiscais). Vejamos passo a passo onde tem cabimento a procedimentalização nessa esfera.

A exigência de procedimentalização aqui esboçada tem lugar logo após a inscrição dos débitos fiscais em dívida ativa pelo departamento competente. Seu objeto é disciplinar os caminhos a serem percorridos pelo servidor público, a partir do recebimento do livro da dívida ativa, até a distribuição das ações fiscais no Fórum.

²⁰⁹ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 303.

Por meio dela, busca-se estabelecer um controle da atividade arrecadatória da Administração Pública de forma a torná-la racional e otimizada. Toda essa preocupação se dá porque, não raras vezes, por despreparo ou por desconhecimento técnico, dívidas pagas são ajuizadas, débitos prescritos são ajuizados, entre outros desvios, o que, acaba por macular a imagem da própria Administração, configurando visível descumprimento do preceito constitucional da eficiência. É por isso, que o estabelecimento de procedimentos e o seu cumprimento fiel são imprescindíveis, afetando diretamente os administrados de forma coletiva ou individual.²¹⁰

Nota-se, por outro lado, que a observância da procedimentalização da atividade administrativa, no contexto proposto, alcança tanto a produção de atos administrativos, quanto o desfazimento de atos ilegais ou desnecessários, pela via do cumprimento do princípio do devido processo legal, como se dá, por exemplo, no caso de erro de lançamento, e conseqüente ajuizamento indevido da execução fiscal, em que se torna necessária a instauração de procedimento administrativo, para o fim de apurar o erro (art. 26 da LEF), de modo a permitir a emissão de certidão de cancelamento, e a extinção do processo judicial equivocadamente ajuizado.

Em suma, a procedimentalização da atividade administrativa preparatória da execução fiscal – e particularmente pela Fazenda Municipal, objeto deste trabalho – visa garantir o cumprimento do princípio do *due process of law*, assegurado no plano constitucional. Além disso, impede qualquer restrição ou supressão dos direitos à liberdade ou à propriedade, mediante a plena viabilização das garantias da ampla defesa, do contraditório, da duração razoável do processo e da publicidade, todas expressões normativas da garantia maior do devido processo legal.

3.6.3 A exteriorização da procedimentalização na atividade fiscal municipal: Decreto Regulamentar

²¹⁰ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 621.

No tocante à concretização e instrumentalização do princípio do devido processo legal, e prestigiando-se a regulamentação de procedimentos preparatórios para o ajuizamento da execução fiscal, abordaremos agora a forma pela qual a ordenação de atos administrativos poderá se dar.

Sob este ângulo, para organizar a cadeia procedimental e sob a égide da imperatividade – característica peculiar do ato administrativo editado unilateralmente pela Administração Pública – o chefe do Poder Executivo, no caso o prefeito, pode vir a editar decreto para regular a ordenação da atividade prévia à distribuição das execuções fiscais.

Nesse contexto, vale lembrar o ensinamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre a abrangência normativa dos atos do chefe do Poder Executivo:

A forma de que se revestem os atos individuais ou gerais, emanados do Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governador e Prefeito). Ele pode conter, da mesma forma que a lei, regras gerais e abstratas que se dirigem a todas as pessoas que se encontram na mesma situação (decreto geral) ou pode dirigir-se à pessoa ou grupo de pessoas determinadas.²¹¹

Particularmente aqui, o decreto de que se cogita, há de ter natureza regulamentar, pois se trata de ato derivado que, segundo a doutrina, não cria direito novo, mas apenas estabelece normas que permitam explicitar a forma de execução da lei.

Aponta-se, no mais, o decreto como a forma de expressão jurídica mais adequada para a expedição de disposições legais atinentes à procedimentalização administrativa da lei tributária, instrumentalizando os atos preparatórios da distribuição/ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Municipal.

²¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 235.

Todavia, poderá ainda o ente público optar pelo disciplinamento da matéria por meio de instrução normativa, como ocorre no âmbito da Receita Federal, com a finalidade de implementar as prescrições normativas previstas em lei, bem como, por meio de circulares de repercussão interna voltadas especificamente à organização do serviço, estabelecer rotinas e procedimentos.²¹²

3.7 Ordenação dos atos para o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Municipal

Como já mencionado, constitui obrigação da municipalidade a promoção do ajuizamento da cobrança de débitos inscritos em dívida ativa de dívidas de natureza tributária e não tributária. E, com o objetivo de aprimorar as atividades desenvolvidas pela Administração Pública, de rigor se revela a sistematização dessa atividade mediante procedimentalização.

Aliás, importante relembrar que a otimização do trabalho está diretamente relacionada com o princípio da eficiência da Administração Pública, o que induz à ideia de que a atuação de forma organizada constitui ponto primordial na prestação de serviço público que se proponha a ser célere e de qualidade.

A rigor, é a própria modernidade que torna necessária a implantação de procedimentos que nada mais significam do que a imposição de certos “processos de trabalho”, que, na definição de Alessandro Mônaco Ferreira, correspondem a um

[...] conjunto de atividades organizadas seqüencialmente de maneira lógica que transformam um insumo em serviço. Toda Organização seja pública ou privada, ao entregar produtos ou serviços, realiza algum tipo de processo de trabalho. Na Administração Tributária, os processos de

²¹² Cf. PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 231-232.

trabalho têm como foco principal prestar serviços aos seus contribuintes, recolher tributos e fiscalizar.²¹³

É assim que, com o intuito de aperfeiçoar o trabalho desenvolvido pelo órgão público, deve ser implementada uma metodologia, um método que aponte o caminho a ser percorrido para o alcance de um determinado fim estabelecido. Eis aí necessária a identificação e a organização dos processos de trabalho que representem o mapeamento da sequência lógica de atos.

O objetivo é o de que o trabalho seja desenvolvido de maneira procedimentalizada e racionalizada e elimine possíveis erros. Como bem se sabe, os procedimentos da atividade administrativa não podem ficar restritos ao conhecimento de apenas alguns funcionários – de regra os mais antigos na carreira pública – guardando para si o desenvolvimento de cada atividade, e os possíveis entraves que pode vir a ocorrer ao longo dos trabalhos, numa espécie de “reserva de domínio” do conhecimento da atividade.

Justamente nesse ponto está a relevância da procedimentalização, pois reduz as incertezas, elimina o amadorismo e impõe a profissionalização técnica. O “como fazer” torna-se do conhecimento de todos, e, conseqüentemente, ocorre a melhora do desempenho da função pública. Pela previsibilidade da atividade a se desenvolver, as pessoas envolvidas passam a saber por onde começar e onde terminar, além de permitir a fixação de prazos para a conclusão de cada um dos atos do procedimento, culminando, para os fins aqui propostos com a distribuição da execução fiscal.

Assentada a localização do tema central deste trabalho, o passo seguinte exige traçar adiante o percurso a ser desenvolvido para a propositura dos executivos fiscais, depois de estabelecido como marco inicial determinado exercício financeiro que não esteja atingido pela prescrição.

²¹³ FERREIRA, Alessandro Mônaco. Projetos na administração tributária para a satisfação dos contribuintes. In: MORAES PINTO, Sergio Luiz de; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 68.

Apresentaremos adiante um roteiro a ser seguido pelo órgão responsável pelo ajuizamento das execuções fiscais, fazendo-se a ressalva de que a atribuição de cada secretaria municipal pode ser diferente de um município para outro, considerando a diversidade de textos das leis orgânicas existentes. A título de exemplo, citamos o município de Santana de Parnaíba/SP, nos termos prescritos nos incisos III e VI da Lei n. 2.146 de 23 de novembro de 1999, cabe a Secretaria Municipal de Negócios Jurídicos promover o planejamento, a cobrança judicial e/ou amigável da dívida ativa tributária e não tributária, bem como o acompanhamento das ações; e realizar o parcelamento de dívidas ativas ou não.

Porém, em outros municípios, como v.g., Barueri, Osasco, Jundiaí, tal atribuição compete à pasta da Secretaria de Finanças. Vejamos adiante, então, uma forma de identificação e organização da estrutura administrativa municipal para a ordenação dos atos prévios à distribuição da execução fiscal pela Fazenda Municipal.

3.7.1 Delimitação dos agentes envolvidos

Em primeiro lugar, é importante estabelecer quem são os agentes envolvidos na atividade administrativa preparatória da distribuição da execução fiscal, para que seja possível elaborar um fluxograma da rotina ou procedimento neste contexto.

No geral, podemos apontar como partes integrantes deste processo: *a.)* a Secretaria Municipal de Negócios Jurídicos: que é competente para o ajuizamento das ações, ou secretaria com equivalente atribuição, como, por exemplo, a Secretaria de Finanças que, por vezes, é a responsável pela dívida ativa do município; *b.)* Secretaria Municipal de Fazenda, também denominada de Secretaria de Planejamento e Receita, responsável pelo lançamento dos tributos, com o acompanhamento pelos seus respectivos departamentos de ISSQN/fiscalização e IPTU; *c.)* Coordenadoria de Gestão e Controle Municipal ou o equivalente a finanças, tendo em vista que a propositura de executivos fiscais demanda gastos públicos; *d.)* Gráfica responsável pela impressão

das execuções (petição inicial e certidão da dívida ativa); e.) Setor de informática, objetivando fornecer suporte de dados para gerar o banco de dados dos devedores; f.) Vara da Fazenda Pública, considerando ser importante manter um diálogo, principalmente com o cartório, pois, na maioria das vezes, um grande volume de feitos são ajuizados de uma única vez. Esse contato prévio possibilita que o Cartório se organize para recepcionar as execuções distribuídas; e, por fim, g.) o Distribuidor da comarca local, considerando que a distribuição poderá se dar por meio eletrônico (o Provimento n. 50/89 da Corregedoria Geral de Justiça do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Subseção IV do Capítulo IV, item 150 e seguintes, dispõe sobre a distribuição por meio eletrônico).

Superada essa fase, passemos então ao levantamento do banco de dados dos devedores.

3.7.2 Geração do banco de dados dos devedores

Após a definição das partes envolvidas na proceduralização da atividade preparatória da execução fiscal, o passo seguinte, é a identificação dos contribuintes inadimplentes perante o Fisco municipal. Tal atividade, no mais das vezes, é desenvolvida pelo setor de informática municipal ou eventualmente por uma empresa terceirizada, responsável pelo gerenciamento do banco de dados cadastral da dívida ativa do município, e que emite relatório do montante total da dívida a ser cobrada.

Importante consignar que, mesmo as dívidas parceladas, sejam na modalidade extrajudicial ou judicial, devem também ser incluídas nesse relatório para possibilitar o dimensionamento do passivo tributário municipal. Mais não é só isso. Os acordos extrajudiciais realizados e não adimplidos devem ser rompidos para possibilitar a cobrança judicial dessa dívida que anteriormente havia sido parcelada administrativamente.

Passo seguinte, com base nas informações do sistema informatizado, e por meio da emissão de relatórios da dívida ativa, apura-se a identificação do contribuinte inadimplente e os exercícios financeiros a serem executados. Desse modo, tem-se um primeiro panorama, que permite, dentre outras coisas, uma previsão de receita originária da cobrança da dívida do município, o que ensejará ao responsável pelo departamento da dívida ativa levar ao conhecimento da autoridade administrativa superior, e ao secretário da pasta, o referido relatório da dívida ativa.

3.7.3 Emissão de notificação de cobrança amigável

Identificados os contribuintes inadimplentes, ato seguinte, a Fazenda Municipal deve notificá-los, por meio de cobrança amigável extrajudicial com a finalidade de informar sobre a existência de débito inscrito em dívida ativa, antes do aparelhamento do executivo fiscal.

A realização desta cobrança amigável busca conceder uma nova oportunidade ao contribuinte de colocar em dia seus impostos, sem o acréscimo de honorários advocatícios e despesas processuais. Além do mais, evita que o ente público execute inadvertidamente algum contribuinte, pois, às vezes, este já efetuou o pagamento do tributo e, por alguma falha na comunicação entre o banco o setor financeiro da prefeitura, o débito permanece em aberto. Nesses casos, ao receber a notificação indevida do débito, o particular pode requerer a abertura de procedimento administrativo fiscal com o intuito comunicar o Fisco acerca da quitação do tributo, com a apresentação do respectivo comprovante de pagamento.

Busca-se, desse modo, com a notificação, dar perfeita e inequívoca ciência ao interessado, aplicando-se o princípio da ciência efetiva e real da pessoa interessada. O envio dessa notificação pode se dar por meio de correio, correio eletrônico e até por edital, fazendo-se aqui a ressalva de que essas duas últimas formas de comunicação

somente podem ser consideradas válidas na medida em que, por outra via (correio), não for possível comprovar o alcance do objetivo da notificação.²¹⁴

Outro ponto relevante a ser considerado é o de que a notificação deve conceder um prazo razoável para que o contribuinte apresente o comprovante de pagamento, ou efetue o pagamento do boleto integrante da notificação, ou, ainda, apresente impugnação ao lançamento. Para tanto, o prazo de 30 (trinta) dias a ser concedido ao contribuinte se mostra razoável para o atingimento de tal finalidade.

Diante daquilo que registramos até aqui, vemos que somente após a delimitação dos agentes envolvidos, da apuração da dívida ativa municipal, da identificação dos contribuintes inadimplentes, e da realização da cobrança extrajudicial (amigável) da dívida, será possível cogitar do ajuizamento das execuções fiscais.

3.7.4 Ajuizamento das execuções fiscais

Decorrido o prazo de vencimento no boleto de notificação para realização de pagamento, ou de apresentação de comprovante de quitação, ou formalização da impugnação do lançamento, passo seguinte, o Fisco Municipal dá início à propositura das execuções fiscais.

3.7.4.1 Listamento dos devedores

Antes do ajuizamento das ações é indispensável que seja emitida nova listagem dos devedores, pois a essa altura, muitos contribuintes efetuaram o pagamento de seus débitos, provocados pelo recebimento da notificação ou apresentaram comprovante de

²¹⁴ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 327.

pagamento, ensejando com isso, o cancelamento da dívida indevidamente inscrita no cadastro de inadimplentes. Toda essa cautela deve ser tomada para evitar a distribuição de ações de execução fiscal em face de contribuintes que estejam em dia com suas obrigações fiscais.

Passo seguinte, junto ao distribuidor do fórum da comarca do município, deve ser obtida uma sequência numérica dos processos, que variará de acordo com número (quantidade) de ações a serem ajuizadas. Tais informações são repassadas ao setor de informática municipal que administra o banco de dados cadastrais dos futuros executados, para que cada executado seja identificado com o seu respectivo número de ação judicial.

De posse destas informações, o setor de informática cria um banco de dados dos devedores a serem executados, aglutinando as informações pessoais dos sujeitos passivos, os valores das dívidas, e as fundamentações legais das petições iniciais de acordo com os tributos executados. Nesse ponto cabe destacar que, para viabilizar posteriormente o êxito da execução fiscal, no caso da execução do tributo de IPTU, pode figurar no polo passivo da ação tanto o proprietário do bem, quanto o compromissário.

Após o levantamento de dados dos contribuintes pelo setor de informática, deve ser realizada uma nova triagem dessa lista de devedores com a finalidade de excluir do banco de dados municipal, os contribuintes que tenham qualquer tipo de falha nas informações cadastrais, como, *v.g.*, ausência de nome, de CPF ou CNPJ, ausência de dados pessoais de sócio de empresas, numeração do imóvel desconhecida, além de imóveis albergados pela imunidade ou pela isenção. Uma outra observação a ser feita, é a seguinte quanto a imunidade e a isenção, por se tratar de hipóteses de exclusão de crédito tributário, é vedada a realização do lançamento tributário. Observe-se, no entanto, que em alguns municípios, mesmo nessas hipóteses, acabam por realizar o lançamento tributário e a inscrição do crédito no livro da dívida ativa. Tal situação ocorre principalmente com os tributos cuja a inscrição se dá de forma automática, como ocorre

nos casos de tributos lançados de ofício (v.g., ISS fixo), e nos lançamentos de taxas (v.g., taxa de fiscalização, taxa de vigilância sanitária, etc).

Uma outra medida ainda, a ser adotada pelo município, antes do ajuizamento das ações, se dá no âmbito da Procuradoria Fiscal/Tributária com o estabelecimento de um procedimento de análise prévia quanto aos requisitos formais de legalidade e legitimidade dos débitos a serem executados. Essa medida evita a ocorrência de ajuizamento de execução fiscal eivada de vícios formais e materiais.

Além disso, no que se refere à execução de débitos originados de infrações ao código de posturas municipais, é essencial a conferência de todos os procedimentos administrativos que ensejaram a aplicação de multa. Tal verificação possui a finalidade de apurar o cumprimento do devido processo legal (ampla defesa e do contraditório). E, caso a Procuradoria constate que alguma dessas garantias foi violada, o procedimento administrativo será considerado nulo, e, conseqüentemente, nulo o lançamento e a inscrição da multa oriunda da violação de posturas municipais. Por isso, que a análise e manifestação da Procuradoria quanto à legalidade do auto de infração lavrado se mostra tão relevante.

3.7.4.2 Agrupamento de execuções

Retornando à questão do ajuizamento dos executivos fiscais, antes da distribuição das ações, uma outra medida que pode ser tomada para a economia processual é o agrupamento numa mesma execução de mais de um exercício financeiro a ser cobrado do mesmo contribuinte. Com a adoção dessa medida, evita-se a multiplicação de feitos em face de um mesmo devedor, bastando que numa única petição inicial esteja relacionada todas as CDA's, sendo emitido um título executivo para cada exercício financeiro cobrado.

Superada essa fase de apuração dos débitos e de legalidade da cobrança, ato contínuo, o setor de execução fiscal/dívida ativa (ou setor equivalente) elabora e imprime as petições iniciais e as certidões de dívida ativa referentes aos processos judiciais que serão distribuídos. Caso seja grande o volume de execuções a serem propostas, essa impressão pode ser realizada por gráfica especializada. Todavia, como é sabido, num futuro não tão distante, essa fase será suprimida, tendo em vista o processo judicial eletrônico, que começou a ser utilizado em todo o Brasil – principalmente nas capitais – certamente irá facilitar a distribuição das ações, e a tramitação dos processos de execução fiscal.

3.7.4.3 Encaminhamento ao distribuidor

Concluída a impressão, conferência das petições iniciais, e das certidões emitidas, e estando devidamente identificados os autos dos processos com a numeração respectiva, os autos são encaminhados ao distribuidor judicial. Chegando lá, o banco de dados cadastrais da PRODESP (empresa de tecnologia vinculada à Secretaria de Gestão Pública do Governo do Estado de São Paulo) estará previamente alimentado com as informações dos executivos fiscais fornecidos pela municipalidade, informações essas geradas a partir do banco de dados criado pelo fisco antes do ajuizamento das ações. Com isso, evita-se que os serventuários do TJSP tenham que cadastrar as ações manualmente, uma a uma no seu sistema, podendo ser repassada as informações cadastrais do município para o sistema PRODESP, via arquivo em formato digital.

O que se percebe, então, é que todas essas fases compreendem uma rotina a ser seguida pelo órgão público toda vez que tiver de realizar a distribuição dos seus executivos fiscais, significando tal proceduralização o meio de efetivação da garantia do *procedure due of law*. A regulamentação prévia de toda a atividade administrativa preparatória da distribuição das execuções pelo fisco municipal,

representa, de outra parte, segurança não apenas para o contribuinte, mas também para os funcionários públicos no exercício da atividade arrecadatória. Em suma, o procedimento racionaliza, legitima, organiza e impede a corrupção, ensejando a previsibilidade e concedendo segurança jurídica para a prática dos atos.

3.7.4.4 Recomendações da Corregedoria do TJSP

Antes de fechar o presente tópico, insta consignar que a Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo desenvolveu um manual sobre dívida ativa e execuções fiscais municipais com o objetivo de orientar as Fazendas Municipais na fixação de um maior critério para o ajuizamento das ações. Vejamos alguns dos critérios propostos ali trazidos: *i.*) para cobrança extrajudicial: facilitação do pagamento com envio de boleto bancário; concessão de parcelamento incentivado de créditos; protesto extrajudicial de CDA; inclusão do nome do devedor no CADIN; inclusão do nome do devedor em serviços de proteção ao crédito; *ii.*) análise prévia ao ajuizamento: verificação da ocorrência de pagamento, prescrição, anistia, suspensão da exigibilidade ou vícios administrativos; verificação da possibilidade concreta de localização do devedor; verificação da possibilidade de reunião das dívidas em uma única execução; verificação de valor mínimo previsto em lei municipal para justificar o ajuizamento.²¹⁵

De posse destas sugestões de atuação para o Fisco Municipal, observamos que adoção de tais medidas busca alcançar a eficiência na arrecadação, trazendo previsibilidade e segurança jurídica a partir do momento em que as rotinas se tornam procedimentalizadas legalmente por cada ente municipal. Além disso, com a realização de uma cobrança efetiva de tributos o produto da arrecadação é revertido para a satisfação do interesse público com a implementação de políticas públicas voltadas à realização do bem comum. Constitui assim, as políticas públicas no conjunto das

²¹⁵ Disponível em:

□ <http://www.tjsp.jus.br/download/geraisintranet/spi/cartilhaparaxecucoesfiscaismunicipais.pdf> □. Acesso em: 18 out. 2012.

atuações do poder público, com vistas ao atendimento da finalidade pública para a realização dos direitos fundamentais dos indivíduos.

3.8 Outros aspectos relevantes da procedimentalização proposta

3.8.1 A obrigação acessória de atualizar o cadastro de contribuintes municipal

Nos municípios de pequeno e médio porte, a cobrança do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano é a base da arrecadação; para tanto, a confiabilidade dos dados cadastrais pode ser elencada como um dos fatores mais importantes para o aumento da arrecadação. Porém, no mais das vezes, a cobrança do tributo acaba sendo frustrada por ausência de atualização desse cadastro.

Um das informações de extrema relevância hoje para a propositura da ação de execução fiscal é a completa identificação do executado, inclusive com a numeração de CPF ou CNPJ. O que importa dizer, que ausente essas informações no cadastro municipal, é inviabilizada a cobrança judicial dos seus créditos. Acerca dessa problemática, Perre Pelajo e Sergio Rotenberg apontam como sendo um dos principais entraves para a cobrança do crédito tributário municipal:

[...] a ausência ou falta de identificação do proprietário, a falta sucessória de proprietários de IPTU, endereço incompleto de contribuinte e, conforme já dito, a ausência de CPF ou CNPJ do contribuinte.²¹⁶

A despeito da ausência de informação dos contribuintes no cadastro municipal, observe-se que o art. 113 do CTN, conforme pontuamos no item 3.1 do Capítulo II, consagra a distinção entre a obrigação principal e a acessória.

²¹⁶ PELAJO, Pierre; ROTENBERG, Sergio. Identificação de CPF e CNPJ para o cadastro de proprietários de IPTU. *In*: MORAES PINTO, Sergio Luiz de; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 469.

Partindo deste ponto, o primeiro passo para tratar sobre a obrigação acessória de atualizar o cadastro é definir o que vem a ser a obrigação acessória. Pois bem, a obrigação acessória em sentido amplo é aquela desprovida de cunho econômico, corresponde a uma obrigação de fazer ou não fazer.

Luciano Amaro assim define a obrigação acessória:

Obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais, ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido.²¹⁷

Já para Paulo de Barros Carvalho, por lhe faltar conteúdo dimensível, a obrigação acessória não possui natureza obrigacional.²¹⁸

Independentemente das posições doutrinárias, o que importa é ter em mente que esse vínculo obrigacional está relacionado a deveres instrumentais ou não econômicos, como, *v.g.*, deveres de escriturar livros, manter notas arquivadas, e aqui citamos especificamente o dever de atualizar o cadastro municipal de contribuintes. Todos esses aspectos envolvem rotinas que podem ser estabelecidas e disciplinadas pelo ente público com o fim de procedimentalizar suas atividades.

Conforme se extrai das lições acima mencionadas, o que se verifica é que o descumprimento da obrigação acessória de atualizar o cadastro municipal de contribuintes enseja, na esfera processual, a demora na tramitação de execuções fiscais. Pois, ao deixar de atualizar o cadastro municipal – obrigação acessória, nos

²¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 275.

²¹⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 298.

termos do art. 113, § 2º do CTN – o contribuinte faz com que o Fisco seja obrigado a requisitar inúmeras diligências, que em grande parte das vezes é infrutífera.

Nota-se nesses casos que a negligência do devedor em manter atualizados seus dados cadastrais, como endereço de residência, telefone para contato, e etc., além de prejudicar o recebimento dos créditos fiscais, gera demora no curso do processo, não havendo de se falar de inércia imputável à Fazenda Pública.

Seguindo esse raciocínio, a demora na citação, ou na localização de bens do devedor não pode ser atribuída à Fazenda Pública quando a propositura da ação se dá tempestivamente.

Justamente nesse sentido, veio a redação da Súmula n. 106 do Superior Tribunal de Justiça: “proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”. O TJSP, nessa toada, também já se manifestou no sentido de que a demora na citação é culpa do próprio devedor que não manteve seu cadastro atualizado.²¹⁹

A rigor, é o próprio devedor que deve ser responsabilizado por não prestar informações corretas e precisas ao Fisco, o que torna também, suas alegações de prescrição, em sede de exceção de pré-executividade, embargos ou de apelação, afastáveis pelo Poder Judiciário.²²⁰

A gravidade dessa situação pode ser constatada pela própria análise de um relatório do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada/IPEA em que informa que a fase de cumprimento de citação constitui um dos grandes entraves no andamento dos

²¹⁹ TJSP – Agravo de Instrumento AI 2311702620118260000. Rel. Des. Jose Alberto Pezzarini. DJ.16.ago.2012. Nesse mesmo sentido: TJSP – Apelação Ap. 0139564-53.2007.8.26.000, Rel. Des. Jose Alberto Pezzarini. DJ. 05.jul.2012; TJSP – Apelação Ap. 0091638-13.2006.26.000, Rel. Des. Jose Alberto Pezzarini. DJ. 05.jul.2012.

²²⁰ TJSP – Agravo Regimental 9246959-14.2008.8.26.000/5000. Rel. Des. Jose Alberto Pezzarini. DJ. 27.set.2012. TJSP – Apelação 0161116-11.2006.8.26.0000. Rel. Des. Geraldo Xavier. DJ 09.ago.2012.

processos em geral, sendo que, em mais de 43% dos casos, o devedor não é encontrado, o que provoca a extinção dos processos em grande parte pela prescrição, tendo em vista que a não localização do devedor não pode ser atribuída à máquina judiciária.²²¹

O certo é que, independentemente do aspecto processual, os fiscos municipais devem adotar medidas contundentes para sanar as falhas nefastas que atingem o cadastro de contribuintes, dentre as quais podemos sugerir as seguintes: 1.) a troca de informações com o cartório de registro de imóveis acerca das transações imobiliárias formalizadas; 2.) a realização de convênios com empresas de energia elétrica ou de abastecimento de água, com a finalidade de confrontar informações, tanto do proprietário, quanto do imóvel e sua localização (numeração, CEP, etc.); e 3.) formalização de convênios com as secretarias estaduais e Secretaria da Receita Federal para a obtenção de CPF e CNPJ, além de endereço de residência e domicílio.

Por outro lado, importante destacar a referência espacial do cadastro como sendo também de suma importância, significando que o município deve possuir uma base cartográfica (quadra, lote e edificação) digital e atualizada para permitir a realização de consultas, inclusões, exclusões e alterações de todos os dados cadastrais, para possibilitar a cobrança de tributos de modo eficaz e condizente com a realidade dos imóveis, por exemplo.

Todos estes aspectos devem ser objeto de proceduralização de que cogitamos neste trabalho. As medidas aqui tratadas visam portanto, a implantação de um sistema de administração municipal eficiente, que permita a identificação precisa do sujeito passivo da obrigação tributária (principal e acessória), e, conseqüentemente, o exato lançamento tributário e aparelhamento do executivo fiscal que possa atingir o fim pretendido último, que é a arrecadação.

²²¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 480.

3.8.2 A dispensabilidade da cobrança de créditos fiscais de pequena monta

É dever da Administração Pública velar pela boa destinação e aplicação dos recursos públicos, dever que também se aplica quando o Fisco vai buscar recuperar seus créditos. Para isso, deve acautelar-se, mesmo antes do ajuizamento da ação de execução fiscal, com a realização de um estudo prévio para apurar o custo do ajuizamento da ação e o valor do crédito a ser cobrado (relação custo-benefício), com o fito de evitar a realização de despesas desnecessárias.

O que vemos hoje, conforme dados da Corregedoria Geral da Justiça do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, é que nove em cada dez execuções fiscais em curso no estado são municipais, o que impõe critérios econômicos particulares, município por município, de viabilidade econômica partindo da relação entre o valor do crédito cobrado e o custo operacional de tramitação das execuções fiscais perante o Poder Judiciário.

Sob esse enfoque, as ações de valor irrelevante ou de inviável recebimento, devem ser preteridas pelas viáveis. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, preocupado com essa demanda, apurou que o custo para a tramitação de cada executivo fiscal é de R\$ 576,40 nos termos previsto no Processo G - 40.135/07 - TJSP.²²² Esse valor acaba por se tornar um balizador para que os municípios possam verificar qual o crédito vale realmente ser executado ou não.

O ideal é que cada município elabore um estudo com a finalidade de apurar um valor mínimo para justificar o ajuizamento da execução fiscal, criando, para tanto, lei municipal a esse respeito. No município de São Paulo, *v.g.*, a Lei n. 14.800, de 25 de junho de 2008, autorizou o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos de pequeno valor igual ou inferior a R\$ 610,00, de natureza tributária e não tributária.

²²² Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/institucional/corregedoria>. Acesso em: 18 out. 2012.

Já no âmbito federal, em relação às causas em que figuram como réus entes da administração indireta, podem os dirigentes máximos das empresas públicas federais autorizar a não propositura de ações e a não interposição de recursos, assim como requerer a extinção das ações em curso, ou a desistência dos respectivos recursos, para a cobrança de créditos atualizados no valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, conforme o art. 1º B da Lei Federal n. 9.469 de 10 de julho de 1997, incluído pela Lei n. 11.941 de 2009.

O fato é que lei municipal poderá dispensar o ajuizamento de ação de cobrança judicial de créditos de pequeno valor, inicialmente o que deve ser fixado é justamente a definição do *quantum* compreendido por esse denominado “crédito de pequeno valor”. Exemplificando, a Lei n. 2.411 de 19 de dezembro de 2002, do município de Santana de Parnaíba/SP, estabelece o valor mínimo de R\$ 500,00 para a cobrança dos créditos tributários para cada inscrição cadastral, e, para o enquadramento da dispensa na propositura da ação devem estar somados todos os débitos de um mesmo contribuinte no período de interstício da prescrição.

Caso, ainda, os débitos não atinjam o teto mínimo estabelecido em lei para o ajuizamento da cobrança judicial, o ideal é que permaneçam inscritos no banco de dados da dívida ativa, até que somados com outros débitos da mesma natureza atinjam o valor estabelecido para o ajuizamento das execuções fiscais.

Decerto é que a dispensabilidade da cobrança de créditos de pequeno valor está fundada nos princípios da economia processual, da eficiência, da utilidade e da exigência de viabilidade econômica. O ingresso de ações com valor abaixo do mínimo estabelecido causa, no mínimo, prejuízo à Administração Pública, além de sobrecarregar os cartórios das varas da Fazenda.

Destaque-se, nesse ínterim, o estudo publicado pelo magistrado Eurípedes Gomes Faim Filho na Academia Paulista de Magistrados, sob o título “Execuções fiscais de pequeno valor e o respeito ao erário”. Busca o autor, expurgar qualquer

dúvida acerca da possibilidade de o município editar lei dispensando o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Toma o magistrado por base de seu estudo o município de São Vicente/SP, após identificar durante sua atuação na Vara da Fazenda um elevado número de ações fiscais de valores irrisórios.

Alcança o magistrado o seguinte resultado em seu estudo de viabilidade econômica para a propositura da ação de execução fiscal:

i.) para a viabilidade das execuções naquele município as execuções propostas devem ter valor superior a R\$ 1.152,80;

ii.) não há configuração de violação da lei de responsabilidade fiscal, pois nos termos do § 3º do art. 14, o *caput* não se aplica para as hipóteses em que o cancelamento do débito seja inferior aos custos de cobrança. Logo, não devem ser cobrados valores cujo montante é inferior ao respectivo custo do ajuizamento;

iii.) configura lesão ao erário a propositura de ação de valor irrisório, podendo ensejar possível prática de ato de improbidade administrativa;

iv.) o juiz tem o poder jurisdicional de verificar a presença do princípio da utilidade que informa a ação executiva (STJ – RMS 15.582/SP Rel. Min. José Delgado, 1T), extinguindo, assim, o processo sem resolução do mérito, nos casos em que o magistrado entenda que na ação não haja nenhuma das condições da ação;

v.) entende que o provimento jurisdicional não seria útil nos casos das ações de valor ínfimo, pois a medida jurídica não seria necessária e adequada aos objetivos jurídicos;

vi.) a extinção da ação não viola nenhum preceito constitucional nem tampouco consiste em negativa de prestação jurisdicional, ante a insignificância da dívida ativa em cobrança (STF-AI 679.874 – AgR., Rel. Min. Celso Mello);

vii.) o fato de não ajuizar a ação de pequeno valor não configura disponibilidade do interesse público. O que é indisponível é o crédito que tem natureza de direito material, não sendo sinônimo de execução fiscal, que tem natureza de direito formal. Assim, a indisponibilidade do crédito não diz respeito à obrigatoriedade do ajuizamento da execução fiscal ou a indisponibilidade dela;

viii.) fere o princípio da eficiência a propositura de cobrança de valor abaixo do mínimo estabelecido;

ix.) as regras devem ser disciplinadas por lei, no caso, lei municipal específica;

x.) cabe ao executivo municipal decidir pela extinção dos processos em razão do seu valor e não ao Poder Judiciário, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes;

xi.) o juízo de conveniência e oportunidade pertence ao administrador e não ao juiz;

xii.) o Município poderá reunir diversos valores pequenos até atingir o valor mínimo fixado para a distribuição da execução, dando desta maneira o real sentido econômico.²²³

Pode-se dizer, desse modo, que a execução fiscal não pode sair mais custosa do que o proveito que ela irá reverter para os cofres públicos. Tal análise prévia é necessária, como forma jurídica de respeitar os princípios da eficiência (art. 37 da CF) e da economia processual.

3.8.3 Processo eletrônico e a ação de execução fiscal

O processo eletrônico judicial há tempos já se apresenta como uma realidade. A Corregedoria Geral da Justiça de São Paulo, por meio do provimento n. 50/89, com redação alterada pelos provimentos CGJ 11/2002 e 10/2009, trata no item 150 da distribuição por meio eletrônico, e estabelece que a distribuição das execuções fiscais poderão ser realizadas por meio eletrônico após o encaminhamento, pela Procuradorias das Fazendas Públicas, de arquivo contendo todos os dados das petições iniciais, necessárias à distribuição, conforme mencionamos alhures.

Esse arquivo eletrônico, contendo todos os dados das execuções a serem distribuídas, é inserido no sistema do tribunal, juntamente com os elementos de

²²³ FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. Execuções fiscais de pequeno valor e o respeito ao erário. **Academia Paulista de Magistrados**. Revista n.3. São Paulo, Mai. 2010. Disponível em: http://www.apmbr.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=129. Acesso em: 19 out. 2012.

regularidade formal, para o posterior processamento. Confirmada a efetiva distribuição eletrônica, é gerado pelo cartório o Livro Registro Geral de Feitos dos executivos fiscais em meio magnético, para disponibilização aos interessados. Ato seguinte, recebida a distribuição dos executivos fiscais, nos termos do item 158, é expedida a carta de citação pelo funcionário do cartório que possua senha específica lançar no sistema informatizado os andamentos dos feitos.²²⁴

A partir de setembro de 2012, o TJSP passa a adotar um sistema de tabelas processuais unificadas, para atender à resolução n. 46, de 18 de dezembro de 2007, do CNJ – Conselho Nacional de Justiça, com o intuito de adotar uma padronização nacional para as Justiça Estadual, Federal e do Trabalho, bem como pelos tribunais superiores, incluindo feitos de todas as naturezas, inclusive as ações de execução fiscal.

Objetivando realizar tal uniformização, foram criadas três tabelas processuais unificadas para o Poder Judiciário: Tabela de Classes Processuais, usada na classificação do procedimento judicial ou administrativo adequado ao pedido; Tabela de Assuntos Processuais, utilizada para padronizar nacionalmente o cadastramento das matérias ou temas tratados nos processos; e a Tabela de Movimentação Processual, para o registro dos procedimentos e rotinas dos atos processuais que impulsionam o processo. Apesar de se tratar de atividade exclusivamente administrativa, relativa ao funcionamento das varas e comarcas que compõem o Tribunal, é interessante notar que a padronização/procedimentalização e a uniformização das rotinas de trabalho busca, sem sombra de dúvida, uma melhor prestação do serviço jurisdicional pelo Poder Judiciário.²²⁵

Pois bem, com o advento da Lei n. 11.419, de 19 de dezembro de 2006, o uso e o acesso da tecnologia passaram, a partir de então, a dispor de disciplina e, no

²²⁴ Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/institucional/corregedoria/normasjudiciais.aspx>. Acesso em: 18 out. 2012.

²²⁵ Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br/download/geraisintranet/spi/oquemudoucartoriosjudiciais.pdf>. Acesso em: 18 out. 2012.

contexto da Reforma do Judiciário, a informatização do processo judicial foi trazida para proporcionar celeridade processual. Sua implementação possibilitou a transmissão e utilização do meio eletrônico para a comunicação de atos e transmissão de peças processuais. A identificação do usuário também passou a ser pelo meio eletrônico, com a assinatura digital, emitida por uma autoridade certificadora credenciada.

Em que pese tal legislação tenha dado regulamento ao processo eletrônico judicial, o que se observa é que a lei federal é uma diretriz genérica, ficando a encargo dos tribunais a regulamentação particularizada.

Ainda, para viabilizar a implantação do processo judicial eletrônico, foram introduzidas no Código de Processo Civil alterações de textos em diversos dispositivos, para alinhar-se com o processo virtual, conforme pode ser observado nos arts. 38, 154, 164, 169, 202, 221, 237, 365, 399, 417, 457 e 556.²²⁶

Ademais disso, especificamente quanto aos processos judiciais em trâmite no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, diversas orientações vieram para regular o chamado “e-SAJ”, que é o sistema que gerencia os processos eletrônicos. A Resolução n. 551, de 31 de agosto de 2011, regulamentou o processo eletrônico no âmbito do TJSP, assim como a Portaria n. 8.441, de 16 de novembro de 2011, que revogou a Portaria n. 8.367, de 31 de agosto de 2011, fixando, no art. 1º, o tamanho dos arquivos em 300 Kb por página, a ser enviado no peticionamento eletrônico, estabelecendo o tamanho máximo para envio de arquivos digitais em até 10 Mb (tamanho total de documentos enviados eletronicamente).

Acrescente-se, ainda a essas regulamentações, que o Provimento do Conselho Superior da Magistratura, CSM n. 1.920 de 18 de outubro de 2011, e a Portaria CG n. 02/2012 de 17 de fevereiro de 2012, autorizaram a citação por meio eletrônico, mesmo

²²⁶ Cf. THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 2011, p. 235.

em processos que não sejam inteiramente digitais, nos termos dos art. 6º e 8º da Lei n. 11.419/2006.

Já o comunicado SPI n. 42, de 04 de novembro de 2011, estabelece que a partir de 2011, os protocolos integrados não recebem mais petições em papel destinadas aos foros digitais. Todavia, por meio da decisão do órgão especial do TJSP (Of. 215/2011 – NPGem), com base no parecer do juiz assessor da presidência Dr. José Eduardo Marcondes Machado, foi restabelecido o protocolo integrado nos fóruns digitais, revogando então o § 2º do artigo 21 da Resolução n. 551/11, que regulamentou o processo eletrônico, aceitando ainda, a solicitação de aumento do tamanho do arquivo de petição para 300 Kb por página.

Por derradeiro, importante ressaltar, que o TJSP está em fase de implementação do programa de modernização denominado PUMA – Plano de Unificação, Modernização e Alinhamento, com o propósito de adotar o processo eletrônico nas varas especializadas cíveis, de fazenda pública, de família e sucessões, de acidentes do trabalho e juizados especiais cíveis.²²⁷

Estabelece o referido programa que os processos iniciados em papel que já compõem o acervo não serão digitalizados, ou seja, tramitarão dessa forma até a sua extinção; já os processos novos tramitarão desde o ajuizamento, exclusivamente em meio eletrônico. Com isso, os advogados devem possuir certificado digital ICP – Brasil (chaves públicas) para peticionar eletronicamente, possibilitando sua atuação profissional por meio do uso de computador com acesso a rede mundial de informações (internet).

No Estado de São Paulo, algumas comarcas tanto da Capital, como da grande São Paulo e interior já implantaram o processo eletrônico, a saber: Cotia, Embu das Artes, Embu-Guaçú, Itapeverica da Serra, Itapevi, Taboão da Serra, Vargem Grande Paulista, Caieiras, Cajamar, Campo Limpo Paulista, Francisco Morato, Franco da

²²⁷ Disponível em: □ <http://www.tjsp.jus.br/Puma/> □. Acesso em: 05 jan. 2013.

Rocha, Itatiba, Jundiaí, Vargem Grande Paulista, Vinhedo, São Paulo - capital: Fórum João Mendes Junior (45 Varas cíveis), Fazenda Pública (2 varas do Juizado Especial), Fórum criminal Mário Guimarães (4 varas do júri), Barueri, Brás Cubas, Carapicuíba, Jandira, Mogi das Cruzes, Arujá, Ferraz de Vasconcelos, Guararema, Itaquaquecetuba, Mairiporã, Poá, Santa Isabel e Suzano.

CONCLUSÃO

Procuramos, neste trabalho, destacar a característica procedimental do devido processo legal, que é aquela que se refere ao conjunto de procedimentos de que o indivíduo pode se valer sempre que alguma liberdade lhe for retirada, caracterizando-se tais garantias prerrogativas do próprio Estado de Direito, sendo aplicadas à esfera judicial e administrativa. O *due process of law* abrange, pois, um conjunto de garantias constitucionais assegurando às partes o exercício de seus direitos, possuindo uma feição bipartida em aspecto procedimental e em aspecto substancial.

Com o advento da Carta Magna de 1215, os direitos individuais foram condicionados à proteção por lei, o que foi um divisor de águas do absolutismo, tornando-se a característica principal do constitucionalismo, uma das principais características do direito na era moderna.

A figura do Estado de Direito, nesse contexto, aparece como forma de separar e limitar o poder. A existência das instituições ficam asseguradas no texto constitucional, bem como a garantia e a promoção de direitos fundamentais. No transcorrer dos tempos, porém, foi constatado que apesar de haver legislação para a proteção dos indivíduos, o Estado não foi capaz de conter a barbárie da Segunda Grande Guerra Mundial. A partir de então, adicionou-se o elemento da participação popular ao já existente Estado de Direito, passando a vigorar o Estado Democrático de Direito, primando pela positivação de garantias, e estabelecendo uma ordenação dos direitos individuais.

Nessa toada, o Estado Democrático de Direito brasileiro objetivou em seu texto sublimar o ideário de uma sociedade livre, justa e solidária, primando pela proteção da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, da livre iniciativa e do pluralismo político. A garantia do devido processo legal se apresenta associada à existência e constituição do Estado Democrático de Direito, compreendendo a

necessidade de aplicação de formas instrumentais adequadas para a proteção dos direitos do indivíduo, compreendendo o seu direito de ação e de defesa e de isonomia.

Intentamos, no presente trabalho, distinguir os termos *processo* e *procedimento*, e, tomando por base doutrina administrativista, foi vislumbrado que não há uma distinção entre tais termos, devendo ser entendido como equivalentes, sendo inegável, pois, que ambos almejam manter a harmonia e o bem-estar social, com a finalidade de eliminar conflitos e buscar a pacificação social, além disso, a sequência de atos visa assegurar garantias aos indivíduos *v.g.*, contraditório, ampla defesa, etc.

Pudemos observar que a ritualização dos atos administrativos é inerente à figura do Estado Democrático de Direito, fazendo com que este realize suas funções democráticas. No procedimento administrativo deve estar assegurada a garantia do devido processo legal, uma vez que compreende a exteriorização da manifestação do Estado e, enquanto instrumento de atuação jurídico-estatal, apresenta conteúdo de processualidade como forma de legitimar o ato jurídico.

Ademais, sublinhamos que o devido processo legal terá incidência em todo e qualquer provimento, independentemente do provimento ser restritivo ou não de direitos; princípio jurídico este, que veio também assegurado na Convenção Interamericana de Direitos Humanos, compreendendo a completa proteção jurídica, como garantia fundamental para a defesa do administrado frente ao poder público, como fundamento basilar da atividade estatal.

Buscamos descortinar o nascimento da obrigação tributária, para compreender que, a partir da existência desse liame, o crédito tributário passa a ser exigível com a realização do ato de natureza declaratória denominado de lançamento, que, por vezes, tem a feição ora de ato, ora de procedimento. Importante, conforme foi visto, que o lançamento possui caráter vinculado e obrigatório, sem qualquer margem de discricionariedade pelo agente público, sob pena de responsabilidade funcional. Já o

procedimento de revisão do lançamento tributário estará inserido no controle de garantia do devido processo legal.

A partir do momento em que o crédito público deixa de ser adimplido, o débito é inscrito na dívida ativa da Fazenda Pública, seja ela, municipal, estadual ou federal; abrindo-se então, a via à pretensão executória, com a emissão do título executivo denominado certidão de dívida ativa, gozando esse, de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza.

Outra questão relevante apontada foi acerca da possibilidade do protesto da certidão de dívida ativa, e, nesse caso, argumentos favoráveis e contrários foram trazidos. Argumentos que militam a favor consignam sobre a possibilidade de maior efetividade no recebimento das dívidas, maior publicidade, apresentando-se o protesto como um instrumento mais célere para o recebimento do que a propositura de execução fiscal. Em posição contrária, rechaçando essa possibilidade, foi visto que a certidão da dívida ativa – CDA, por ser dotada de liquidez e certeza, dispensaria o protesto; ademais, esse meio desrespeitaria o devido processo legal, eliminando o privilégio de que goza o crédito tributário, a partir do momento em que se emprega tratamento privado. Outro argumento apontado foi que a legislação que possibilitou o protesto de títulos via cartório de notas foi silente quanto à possibilidade de protesto de CDA. Porém, com o advento da Lei n. 12. 767 de dezembro de 2012, pois a termo as divergências suscitadas, vez que autorizou expressamente o protesto de CDA pelas Fazendas.

O Capítulo 3, por fim, centrou a atenção nos municípios quanto à chamada administração tributária, uma vez que por meio dela se realiza a obtenção e gestão de recursos financeiros, para o atingimento das finalidades estatais. Para tanto, o ente público extrai uma parcela de dinheiro do particular para a satisfação dos interesses da coletividade. Nesse sentido, foi visto, ainda, que o pagamento do tributo constitui um dever fundamental de custeio do Estado. Trouxemos também que, hodiernamente, as demandas por recursos para custeio das atividades tornou-se cada vez maior, e o

aumento do passivo tributário passou a ser uma grande preocupação por parte dos governantes, que acabam por vezes sendo tentados a aceitar a proposta de terceirização da cobrança de seus débitos, porém tal medida, conforme demonstrado, se apresenta inviável ante a indisponibilidade dos créditos dessa natureza.

A Administração Pública, conforme exposto, deve pautar-se pela eficiência como forma de assegurar a segurança jurídica e a confiabilidade dos direitos, traduzindo a ideia da necessidade de padronização de rotinas pela procedimentalização de seus atos, principalmente relativa à arrecadação de tributos, devendo ser vista como forma de obter a otimização da ação estatal. A procedimentalização mostrou-se como o caminho seguro para racionalizar, legitimar, organizar e impedir a corrupção dentro do ente Estatal, ensejando previsibilidade, apresentando-se como uma garantia do devido processo legal sob o aspecto procedimental, como forma de tutela dos direitos dos indivíduos.

Nesse contexto, a procedimentalização dos atos administrativos do ente público se mostra como uma tendência do direito contemporâneo como instrumento de aperfeiçoamento da atuação governamental, expressando, dessa maneira, uma das garantias formais do Estado Democrático de Direito. Voltou-se os olhos no presente trabalho, a fim de se estabelecer uma coordenação sucessiva dos atos preparatórios da propositura da execução fiscal, para o esmorecimento deslinde na esfera judicial de cobrança dos créditos fiscais nos termos previstos na Lei de Execução Fiscal - LEF.

Objetivou-se, ainda, traçar os caminhos a serem percorridos pelo servidor municipal, a partir do recebimento do livro da dívida ativa até a distribuição das ações fiscais no fórum, estabelecendo um controle da atividade arrecadatória de maneira racionalizada e ordenada de atos. E ao final, foram registradas algumas questões pontuais relevantes, como a obrigatoriedade acessória do contribuinte de atualizar o cadastro no município, além da possibilidade de o município deixar de cobrar créditos em que o custo do ajuizamento supere o valor a ser recebido, e, como último tópico do

tema, a procedimentalização da atividade fiscal pela Fazenda Municipal, tratamos do processo eletrônico de execução fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Trad. da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1983.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serranor. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARENDT, Hannah. **Origens do totalitarismo**. Trad. Roberto Raposa. São Paulo: Companhia das letras, 1989.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.9, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BARROSO, Luiz Roberto. **Constituição da República Federativa do Brasil anotada**. 5. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Trad. João Ferreira; et ali. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BRASIL. Advocacia Geral da União. Coordenação geral de cobrança e recuperação de créditos. Disponível em:
□ http://www.agu.gov.br/sistemas/site/templatetexto.aspx?idConteudo=167799&id_sit. □
Acesso em: 06 set. 2012.

BRASIL. Ministério da Justiça. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em:
□ http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm. □. Acesso em:
17 jul. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n° 3786**. Disponível em:
□ <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verimpresao.asp> □. Acesso em: 04 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: □ <http://www.stj.jus.br/SCON/> □.
Acesso em: 04 out. 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Cartilha para execuções fiscais municipais. Disponível em:

□<http://www.tjsp.jus.br/download/geraisintranet/spi/cartilhaparaxecucoesfiscaismunicipais.pdf>□. Acesso em: 18 out. 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Processo G- 40.135/07 estabelece o custo de cada execução fiscal para o Tribunal no importe de R\$576,40. Disponível em: □<http://www.tjsp.jus.br/institucional/corregedoria>□. Acesso em: 18 out. 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Normas da corregedoria. Disponível em: □<http://www.tjsp.jus.br/institucional/corregedoria/normasjudiciais.aspx>□. Acesso em: 18 out. 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Manual “o que mudou Cartórios judiciais”. Disponível em: □<http://www.tjsp.jus.br/download/geraisintranet/spi/oquemudoucartoriosjudiciais.pdf>□. Acesso em: 18 out. 2012.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Plano de unificação e modernização e alinhamento. Disponível em: □<http://www.tjsp.jus.br/puma>□. Acesso em: 05 jan. 2012.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, v.1, 2007.

BUENO, Sérgio Luiz José. **O protesto de títulos e outros documentos de dívida: aspectos práticos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editores, 2011.

CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. 10. ed. rev. act. Lisboa: Almedina, 2001.

CALLEGARI, Newton. **O município, organização administrativa, competência, poder executivo e responsabilidade patrimonial**. Fundação Prefeito Faria Lima; CEPAM: Centro de Estudos e Pesquisas de Administração Municipal. São Paulo: s.e, 1992.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Lei do Tribunal Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Editora Coimbra, 2003.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Editora Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. **Instituições do processo civil**. Campinas: Servanda, v.1, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional**. 12. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTILHO, Ricardo. **Filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COSTA MACHADO, Antônio Cláudio da. **Código de processo civil interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo: normas processuais civis da Constituição Federal interpretadas e anotadas, leis processuais civis extravagantes anotadas**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2008.

_____. O princípio do devido processo legal no Brasil: perguntas sem respostas. **Revista Mestrado em Direito UNIFIEO – Centro Universitário FIEO**, Osasco, Ano 4, n. 4.p.167-172, 2004.

_____. (Org.); QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Código tributário nacional interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. Barueri, SP: Manole, 2010.

_____. (Org.); CUNHA FERRAZ, Anna Candida da (Coord.). **Constituição Federal interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2011.

CUNHA FERRAZ, Anna Candida da. O município e os direitos fundamentais: uma análise das competências constitucionais do município em matéria de direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito UNIFIEO – Centro Universitário FIEO**, Osasco, Ano 6, n. 2, p.139-176, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1999.

DE CICCO, Cláudio. **Teoria geral do Estado e ciência política**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. Execuções fiscais de pequeno valor e o respeito ao erário. **Academia Paulista de Magistrados**, São Paulo. Revista nº 3. São Paulo, Mai. 2010. Disponível em:
□ http://www.apmbr.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=129 □.
Acesso em: 19 out. 2012.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito municipal**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

FERREIRA, Alessandro Mônaco. Projetos na administração tributária para a satisfação dos contribuintes. *In*: MORAES PINTO, Sergio Luiz de; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Estado de Direito e Constituição**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva: 1989.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício C. Lei de responsabilidade fiscal: o resgate do planejamento governamental. *In: Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2011.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

GARCÍA, Eusébio Gonzáles; MAYER, Pollyana Vila (Coord.). **Temas actuales de derecho tributario**. Barcelona: J.M. Boch Editor, 2005.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 16. ed. atual. por Fabrício Mota. São Paulo: Saraiva, 2011.

GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, t.1, 2003.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria processual da Constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Protesto da CDA: portaria equivocada**. São Paulo. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br>. Acesso em: 06 set. 2012.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Instituições de direito tributário**. São Paulo: Editora Aquarela, 1988.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2008.

LUNO, Antonio Enrique Pérez. **Los derechos fundamentales**. Madri: Editorial Tecnos, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. A compensação tributária e o interesse de agir na ação declaratória. *In: Problemas de processo judicial tributário*. v.4. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 37. ed. atual. até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. **Direito Municipal Brasileiro**. 15. ed. atual. por Márcio Scheider e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Cessão da cobrança da dívida ativa dos estados e municípios**. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado 12/14 de dezembro de 2007. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. **Princípios gerais do direito administrativo**. São Paulo: Forense, v.1, 2010.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, t.4, 2000.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, v.5, 2000.

MODELO de sucesso de protesto de CDA's vem do Rio e de São Paulo. **ANOREG**, Espírito Santo, 24 ago. 2012. Disponível em: http://www.anoreg.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id. Acesso em: 06 set. 2012.

MONTORO, Andre Franco. **Introdução à ciência do direito**. 25. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

MORAIS, Alexandre. **Direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NETO, Abib. **Curso de direito romano**. São Paulo: Editora Letras & Letras, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1965.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de; MARTINS, Alan; et al. **Código tributário nacional: lei 5.172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado**. 4. ed. Campinas: CS Edições, 2004.

PARADA, Ramón. **Derecho administrativo**. Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales S.A, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência administrativa na aplicação do direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PELAJO, Pierre; ROTENBERG, Sergio. Identificação de CPF e CNPJ para o cadastro de proprietários de IPTU. *In*: MORAES PINTO, Sergio Luiz de; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. 24. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, v.1, 2011.

PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. 2. ed. rev, ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

PORTA, Marcos. **Processo administrativo e o devido processo legal**. São Paulo: Quatier Latin, 2003.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1982.

ROBERT, Jacques, Jean Duffar. **Droits de l'homme et libertés fondamentales**. 7. ed. Paris: Éditions Montchretien E.J.A., 1999.

RUGGIERO, Roberto de. **Instituições de direito civil**. Trad. 6. ed. italiana por Paulo Capitanio; atual. por Paulo Roberto Benasse. Campinas: Bookseller, v.3, 1999.

SAMPAIO, José Aderico Leite. **Direitos fundamentais: retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SANTOS, Ernani Fidelis dos. **Manual de direito processual civil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 2002.

SANTOS NETO, João Antunes dos. **O impacto dos direitos humanos fundamentais no direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev., atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SAKAKIHARA, Zuudi. *In: Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

SALVETTI NETO, Pedro. **Curso de teoria do Estado**. 6. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1984.

SILVA, Alessandra Obara Soares da. Breves comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 19, p. 79-85, jan./fev. 2006.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVEIRA, Paulo Fernando. **Devido processo legal (due process of law)**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SPITZCOVSKY, Celso; MOTA, Leda Pereira. **Direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Método, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

TANAKA, Sônia Yuriko Kanashiro (Coord.). **Direito administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. **A definição do direito**. São Paulo: Empresa Gráfica da Revista dos Tribunais, 1940.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 1997.

_____. **Curso de direito processual civil**. 52. ed. Rio de Janeiro: Forense, v.1, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo penal**. 22. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.