

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

PEDRO AUGUSTO TAVARES PAES LOPES

**O PODER DO JULGADOR ADMINISTRATIVO
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
DE DECLARAR A INVALIDADE DE ATO ADMINISTRATIVO
FUNDADO EM LEI INCONSTITUCIONAL**

PEDRO AUGUSTO TAVARES PAES LOPES

**O PODER DO JULGADOR ADMINISTRATIVO
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
DE DECLARAR A INVALIDADE DE ATO ADMINISTRATIVO
FUNDADO EM LEI INCONSTITUCIONAL**

Trabalho de Monografia Jurídica apresentado ao Curso de Graduação, como parte dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Direito, na área de Direito Processual Tributário sob orientação do Professor-Orientador Claudio de Abreu.

São Paulo - SP

Outubro 2010

Dedico este trabalho ao meu filho,
André Nardini Lopes, por dar-me um
novo sentido à vida.

Agradecimentos: à mãe do meu filho, Larissa Diniz Nardini, pelo carinho desmedido; aos meus pais, Otavio Augusto Lopes e Estela Tavares Paes Lopes, pela educação e amor sincero; ao meu mestre, Paulo Thomas Korte, por acreditar na minha capacidade e no meu caráter, ao meu Professor-Orientador, Claudio de Abreu, por sua complacência.

“Sejamos escravos da lei
para que possamos ser livres”.

Cícero, De legibus, I

RESUMO

Este trabalho versa sobre o poder-dever atribuído pela Constituição Federal ao julgador na instância administrativa tributária de invalidar os atos praticados pela Administração Pública, na sua função executiva, eivados de nulidade insanável.

Registre-se que cabe à Administração revisar seus próprios atos, desconstituindo-os de ofício, quando eivados de nulidade, do mesmo modo como sempre será possível, quando válidos, revogá-los, desde que inexista óbice legal e não tenham gerado direitos subjetivos. Assim já se manifestou o Supremo Tribunal Federal - STF, entendendo que o:

“decreto regulamentar não está sujeito ao controle de constitucionalidade, dado que, se o decreto vai além do conteúdo da lei, pratica ilegalidade e não inconstitucionalidade. Somente na hipótese de não existir lei que preceda o ato regulamentar é que poderia ser acoimado de inconstitucional, assim sujeito ao controle de constitucionalidade” (STF, ADIn 1.253, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, 25 ago. 1995; JUIS, n. 7).

Nesse liame, temos que tal poder-dever advém de uma função atípica conferida pela Carta Magna àquele julgador de resguardar os princípios constitucionais insculpidos nessa, como, por exemplo, o princípio da legalidade (artigos 5.º, II e XXXV, 37, “*caput*”, e 84, IV), o da finalidade (ínsito ao primeiro), bem como os princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5.º, LV) e do devido processo legal (artigo 5.º, LIV), a fim de atender à supremacia do interesse público¹²³.

Como o campo de atuação do regime jurídico-administrativo é muito vasto, optamos aqui por tratar especialmente de tal poder-dever no Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo, mais especificamente, pela importância, àquele atinente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – RICMS.

¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: / (...) / II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; / (...) / XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; / (...) / LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; / (...)”.

² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.

³ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: / (...) / IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução; / (...)”.

SUMÁRIO

Introdução	7
Conceitos	11
Dos limites imposto ao poder regulamentar.....	12
Do Processo Administrativo Tributário.....	18
Da Extinção do Ato Administrativo	24
Considerações Finais	27

Introdução

O ordenamento jurídico brasileiro é um sistema lógico-cognitivo⁴, cuja harmonia e higidez decorrem da subsunção das suas normas (regras deônticas) à Constituição Federal.

Dessa forma, a estabilidade do sistema depende da observância de determinadas regras constitucionais – regras de estrutura e princípios - que orientam a atividade legislativa de acordo com a vontade do constituinte⁵.

As normas-princípios que ilustram melhor essa premissa são o Princípio da Legalidade - insculpido no artigo 5.º, II, e no artigo 37, “*caput*”, ambos da Constituição Federal - e o Princípio da Supremacia da Constituição, ainda mais ao se admitir que as normas estão hierarquicamente organizadas – as normas inferiores retiram o seu fundamento de validade das normas superiores⁶.

A Constituição Federal pode ser definida, portanto, como a pedra de toque desse sistema quando delimita o campo de atuação das normas, cuja aplicabilidade depende, necessariamente, de três dimensões - existência, validade e eficácia⁷.

⁴ CAMPILONGO, Celso Fernandes. Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial. 1.ª ed., São Paulo, Editora Max Limonad, 2002. “As operações do sistema jurídico são sempre internas. Mesmo as referências externas são admitidas como aspectos dessas operações internas. O problema básico dos sistemas autopoieticos é exatamente esse: conectar as referências externas e internas sempre através de operações internas. Operacionalmente, a distinção entre fatos e normas (na linguagem de Luhmann, entre expectativas cognitivas e normativas) fornece ao sistema jurídico os elementos para essas conexões.”

⁵ SILVA, José Afonso da. Comentário Contextual à Constituição. 2.ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006. “(...) a palavra ‘regra’ é que tem uma abrangência maior, sendo que ‘norma’ não é senão uma espécie de regra, porque existem regras que não são normas. (...) três tipos de regras jurídicas: regras ônticas, regras técnicas e regras deônticas; que só estas – ditas ‘deônticas’ – se caracterizam como normas jurídicas, (...) só estas são dotadas de dever-ser. (...) Normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo (...) ‘os princípios que, começam por ser a base das normas jurídicas, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípios e constituindo preceitos básicos da organização constitucional’.”

⁶ VIEIRA, Oscar Vilhena. A Constituição e sua reserva de Justiça. 1.ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1999. “Para Kelsen o Direito é concebido como um sistema de normas que regula a conduta humana. Esse sistema é composto de forma hierárquica, de maneira que cada norma retira a sua validade de uma norma superior. No ápice dessa pirâmide encontra-se uma ‘norma hipotética fundamental’, que valida todas as demais normas. Através dessa abstração Kelsen isolou o Direito, bastando, para conhecê-lo, compreender as diversas normas que o compõem. Não há necessidade de se indagar sobre os valores ou sobre os fatos (poder) que legitimam ou sustentam o Direito. Basta conhecer as regras.”

⁷ BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4.ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009. “Os atos jurídicos em geral, e as normas jurídicas especificamente, comportam análise em três planos distintos e inconfundíveis: o de sua existência, o de sua validade e o de sua eficácia.”

Não obstante isso, segundo afirmou *Ulisses Guimarães*, a Constituição de 1988 é uma Constituição-cidadã, já que tem como principal justificativa para a existência de qualquer norma o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Por isso é possível afirmar que o poder público não é um poder irresponsável e arbitrário que somente se limita e se vincula pelos seus próprios atos⁸, sob o manto da incontestabilidade do interesse público: a atuação dos agentes públicos é estritamente vinculada à lei, porém o Princípio da Segurança Jurídica e o Princípio da Confiança Administrativa devem ser observados em favor do interesse público.

Em suma, conforme nos ensina o professor *Almiro do Couto e Silva*⁹:

“a noção de Estado de Direito apresenta duas faces. Pode ser ela apreciada sob o aspecto material ou sob o ângulo formal. No primeiro sentido, elementos estruturantes do Estado de Direito são as idéias de justiça e de segurança jurídica. No outro, o conceito de Estado de Direito compreende vários componentes, dentre os quais têm importância especial: **a)** a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais; **b)** a divisão das funções do Estado, de modo que haja razoável equilíbrio e harmonia entre elas, bem como entre os órgãos que as exercitam, a fim de que o poder estatal seja limitado e contido por ‘freios e contrapesos’; **c)** a legalidade da Administração Pública; e **d)** proteção da boa fé ou da confiança que os administrados têm na ação do Estado, quanto à sua correção e conformidade com as leis”.

Com base nesses imperativos da realidade, de um Estado justo e igualitário, de um regime jurídico constitucional-administrativo fundado em princípios constitucionais expressos no artigo 37, “*caput*” (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), bem como no artigo 5.º, LV (contraditório e ampla defesa) e LIV (devido processo legal), ambos da Constituição Federal, que se editou no plano federal, a Lei n.º 9.748/99, e, em especial, no Estado de São Paulo, sancionou-se a Lei n.º 10.177/98, textos normativos básico que regulam o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e Estadual, respectivamente.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4.ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009. “A função social do Direito é a disciplina da vida social, com base em valores e fins legitimamente estabelecidos. O constituinte, o legislador e, em certos casos, o administrador submetem à normatividade do Direito determinados fatos humanos e naturais, transformando-os em fatos jurídicos. Os fatos jurídicos resultantes de uma manifestação de vontade denominam-se atos jurídicos. É nessa categoria que se inserem as normas jurídicas, que são atos emanados dos órgãos constitucionalmente autorizados, tendo por fim criar ou modificar as situações nela contempladas.”

⁹ SILVA, Almiro do Couto e. Princípio da Legalidade. RPGE, Porto Alegre 27(57): 11-31, 2004, p. 13.

Entretanto, como no Brasil não temos experiência com leis gerais sobre procedimento - ou processo - administrativo¹⁰, pode-se defini-lo como um conjunto de trâmites exigidos em certas situações especiais, especificamente no lançamento ou autuação tributária, bem como em sua impugnação - processo fiscal ou tributário.

Segundo *Carlos Ari Sundfeld*¹¹ - ele trata, indiferentemente, processo e procedimento administrativo:

“relativamente ao controle judicial, a relevância dessas leis é, essencialmente, a de instruir regras estruturais quanto ao regime dos atos administrativos – casos de invalidade, casos de preservação, prazo para produção etc. – cuja ausência, se não inviabiliza esse controle em tese, em muito o dificulta, na prática da vida cotidiana”.

Por conta disso, no âmbito estadual, foi instituído em 5 de junho de 1935 pelo Decreto n.º 7.184, do Governador do Estado de São Paulo, Doutor Armando de Salles Oliveira, o Tribunal de Imposto e Taxas – TIT¹², que, dentre outras medidas adotadas pela administração fazendária, surgiu em razão da necessidade de se estabelecer um conjunto de normas e procedimentos de administração, destinados a exercer o controle de qualidade sobre os lançamentos tributários e influenciados pelos princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, garantindo ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Ato contínuo foi aprovado pelo Decreto n.º 45.490, de 30/11/2000, o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, alterado pelo Decreto n.º 55.867, de 27/05/2010, cujos artigos 532 a 563 definem o Processo Administrativo Fiscal no Estado de São Paulo relativamente ao ICMS.

¹⁰ FILHO, Romeu Felipe Bacellar. *Direito Administrativo*. 4.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008. “Na definição de Romeu Felipe Bacellar Filho, o procedimento é a forma de concretização do agir estatal e o processo espécie do gênero procedimento.”

¹¹ SUNDFELD, Carlos Ari. *As Leis de Processo Administrativo: Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98*. 1.ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

¹² O Tribunal de Impostos e Taxas é disciplinado pelas seguintes normas: Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009 (DOE de 19/03/2009) que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências; Decreto 54.486, de 26 de junho de 2009 (DOE de 27/07/2009), que regulamenta a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá providências correlatas; Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas de 2009, referendado pela Portaria CAT nº 141, de 22 de julho de 2009 (DOE de 23/07/2009), tendo em vista o disposto no artigo 58, da Lei 13.457/2009 e no artigo 32, V, do Decreto 54.486/2009. Aprovado pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas na sessão de 16 de julho de 2009.

Registre-se que a compreensão da importância desses regramentos, isto é, a compreensão da importância da padronização no âmbito estadual do procedimento administrativo de arrecadação do ICMS, pode ser firmada com base no quadro de repartição e arrecadação deste imposto: no quadro da repartição constitucional de receitas, nos termos do artigo 158, IV¹³, da Constituição Federal, 75,0% (setenta e cinco por cento) da arrecadação total com ICMS são por direito devidos ao Estado competente pela arrecadação e à União; isso correspondeu ao Estado de São Paulo acerca de seis bilhões de reais em um único mês de arrecadação, novembro de 2009¹⁴.

Para regulamentar a arrecadação, o fisco estadual atua, especialmente, por meio de decreto. O decreto (ato administrativo) é um ato jurídico, pois se trata de uma declaração de vontade (segundo o Código Civil) que produz efeitos jurídicos, e que se diferencia dos demais atos jurídicos pelas suas peculiaridades com relação às condições de sua válida produção e da eficácia que lhe é própria. Na definição de *Celso Antônio Bandeira de Mello*¹⁵ é a:

“declaração unilateral do Estado, no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos, complementares da lei ou excepcionalmente da própria Constituição Federal, aí de modo totalmente vinculado, expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.

Portanto, ao desempenhar a sua função regulamentar, o decreto não deve inovar, majorar ou restringir o conteúdo tributário da lei que complementa, devendo sempre observar os limites nela estipulados, isto é, o decreto tem restritos o seu conteúdo e alcance aos da lei em função da qual foi expedido, sendo inválida qualquer regra que não tenha a função de estabelecer meios ou formas de fiel execução da lei.

Na prática, contudo, o fisco estadual não respeita o princípio da estrita legalidade administrativa, atuando, muitas vezes, como legislador, isto é, desrespeitando todo o processo legislativo para criar leis atinentes à matéria tributária por meio de decretos, bem como ultrapassando os limites impostos pela Lei quanto ao seu alcance e conteúdo.

¹³ Art. 158. Pertencem aos Municípios: / (...) / IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. / (...). ”.

¹⁴ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Evolução de ICMS. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2010/maio/analise_icms.asp>. Acesso em 6 de junho de 2010, 20h51.

¹⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 17.^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

Conceitos

Antes de adentrarmos na disposição das regras e princípios, importante fixarmos alguns conceitos relativos ao objeto em estudo.

A definição de tributo está inserida no nosso ordenamento jurídico no artigo 3.º do CTN:

“Artigo 3.º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo o artigo 16 do CTN:

“imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O sistema tributário nacional é composto por diversas espécies de tributos. Cada uma dessas espécies tem uma peculiaridade que as diferenciam das demais.

A doutrina é unânime em afirmar que a hipótese de incidência tributária, para ser considerada completa e, com isso, produzir efeitos no ordenamento jurídico, tem que estar composta de todos os seus aspectos, que são, igualmente, importantes, vez que a ausência de um deles implicará na não instituição do tributo. Preenchidos esses requisitos, cria-se a denominada hipótese de incidência, que é uma abstração, mera previsão de um fato (denominado fato gerador). Assim, é absolutamente necessário estipular:

- 1) o fato que gerará a cobrança do tributo (aspecto material);
- 2) o momento em que se considera ocorrido o fato tributado (aspecto temporal);
- 3) as pessoas que estão obrigadas ao pagamento/recolhimento do tributo, bem como aquelas que irão exigí-lo (aspecto pessoal);
- 4) o local onde o tributo será devido (aspecto espacial); e
- 5) o quantum que será devido, que é mensurado pela base de cálculo e alíquota (aspecto quantitativo).

Dos limites imposto ao poder regulamentar

Para a compreensão dos limites impostos pela legislação pátria ao fisco estadual em relação ao seu poder regulamentar é indispensável o estudo analítico das Regras Gerais de Direito Tributário, bem como dos Princípios Constitucionais a ele atinentes, inclusive de Direito Público, posto que se não forem observados esses dispositivos, tendem a sujeitar o ente autuante ao controle de seus atos na esfera administrativa, podendo resultar, dessa forma, na invalidação do que foi produzido por ele sem a observância da estrita legalidade.

As Regras Gerais de Direito Tributário estão dispostas nos artigos 96 a 112 do Código Tributário Nacional.

No respectivo artigo 96 consta a definição do termo “legislação tributária” que “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

O artigo 97 estabelece o que somente a lei pode definir:

- a)** critérios tributários - incisos I a IV;
- b)** imposição de sanções - inciso V; e
- c)** hipótese de extinção, suspensão e exclusão tributária - inciso VI.

O §1.º desse artigo dita o que é equivalente a aumento de tributos. E, o seu §2.º estabelece que a correção monetária não é majoração. Isso significa que somente a lei pode dispor sobre esses assuntos, sendo vedadas às demais fontes do direito tributário a disposição dessas matérias.

O artigo 98 ratifica que os tratados internacionais modificam a legislação tributária nacional

O artigo 99 frisa que os decretos devem apenas explicar uma lei, não podendo ultrapassá-la (exceto nos de natureza extrafiscal);

O artigo 100 estabelece as normas complementares da legislação tributária:

- a)** atos normativos;
- b)** decisões de órgãos da Administração;
- c)** práticas administrativas;
- d)** convênios firmados entre os Estados.

O artigo 101 ressalva que nas omissões do CTN aplicam-se as normas gerais de direito.

O artigo 102 determina que a legislação dos Estados e Municípios entra em vigor na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.

O artigo 103 determina que os atos normativos – previstos no artigo 100, do CTN - entram em vigor na data de sua publicação, salvo disposição em contrário.

O artigo 104 trata do Princípio da Anterioridade Tributária.

O artigo 105 trata sobre a aplicação da legislação tributária que incide no fato gerador futuro e nos pendentes - aqueles que já se iniciou, mas está incompleto.

O artigo 106 dispõe que a lei se aplica a fatos passados quando mais favorável ao contribuinte.

O artigo 107 trata da interpretação e integração da norma tributária.

Nesse sentido, o artigo 108 determina que se deva utilizar sucessivamente:

- a)** a analogia;
- b)** os princípios gerais de direito tributário;
- c)** os princípios gerais de direito público; e

d) a equidade (o emprego de analogia não pode resultar em aumento de tributo, e a equidade não pode resultar em não cobrança).

O artigo 109 afirma que o Direito Tributário utiliza-se de termos de outros ramos do direito para as suas definições (porém, os princípios gerais de direito privado não podem ser utilizados para definir os efeitos tributários);

O artigo 110 dispõe que a lei tributária não pode alterar institutos privados ou de Direito Público Constitucional (o mesmo conceito aplicado no direito privado deve ser aplicado no direito tributário);

O artigo 111 estabelece que a norma que trazer benefício ao contribuinte deve ser interpretada de modo literal;

O artigo 112 dispõe que a lei punitiva deve ser interpretada de modo favorável ao acusado em caso de dúvida:

- a) da capitulação do fato;
- b) da natureza e circunstâncias material do fato;
- c) da natureza ou extensão dos efeitos do fato;
- d) da autoria;
- c) da imputabilidade ou punibilidade de um fato;
- d) da natureza da pena ou sua graduação.

Os princípios constitucionais de Direito Tributário são:

- a) a seletividade;
- b) a não cumulatividade;
- c) a legalidade (artigo 150, I¹⁶, CF);

¹⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: / I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; / (...)”.

- d)** a anterioridade (artigo 150, III, “b”¹⁷, CF);
- e)** a irretroatividade (artigo 150, III, “a”¹⁸, CF);
- f)** a isonomia (artigo 150, II¹⁹, CF);
- g)** a capacidade contributiva (artigo 145, §1.^o²⁰, CF);
- h)** a vedação ao confisco (artigo 150, IV²¹, CF);
- i)** a uniformidade (artigo 151, I²², CF); e, por fim,
- j)** a não limitação do tráfego de pessoas ou bens (artigo 150, V²³, CF).

Os princípios básicos da Administração estão previstos na Constituição Federal, mas a eles somam-se outros expressos ou implícitos nessa, e todos de indispensável aplicação, seja na elaboração como na aplicação das normas legais.

À luz do respectivo artigo 37, são:

- a)** a legalidade em sentido estrito, segundo o qual ao administrador somente é dado realizar o quanto previsto na lei;

¹⁷ “Art. 150. (...) / III - cobrar tributos: / (...) / b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; / (...)”.

¹⁸ “Art. 150. (...) / III - cobrar tributos: / (...) / a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; / (...)”.

¹⁹ “Art. 150. (...) / II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; / (...)”.

²⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: / (...) / § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. / (...)”.

²¹ “Art. 150. (...) / IV - utilizar tributo com efeito de confisco; / (...)”.

²² “Art. 151. É vedado à União: / I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; / (...)”.

²³ “Art. 150. (...) / V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; / (...)”.

b) a impessoalidade, porquanto a atuação deve voltar-se ao atendimento impessoal, geral, ainda que venha a interessar a pessoas determinadas, não sendo a atuação atribuída ao agente público, mas à entidade estatal;

c) a moralidade, que encerra a necessidade de toda a atividade de toda a atividade administrativa, bem assim de os atos administrativos atenderem a um só tempo à, à moral, à eqüidade, aos deveres de boa administração, visto que pode haver imoralidade em ato tido como legal;

d) a publicidade, que torna cogente e obrigatória a divulgação e o fornecimento de informações de todos os atos da Administração, seja de forma interna ou externa; e, por fim,

e) a eficiência, que impõe a necessidade de adoção, pelo administrador, de critérios técnicos, ou profissionais, que assegurem ao melhor resultado possível, abolindo-se qualquer forma de atuação amadorística, obrigando também a entidade a organizar-se de modo eficiente.

Apesar de a Constituição Federal estabelecer os princípios básicos no capítulo próprio da Administração há outros tantos que informam todo o direito administrativo e que constituem o chamado regime jurídico-administrativo.

Nesse sentido, são os princípios informadores do regime jurídico-administrativo:

f) a supremacia do interesse público, segundo o qual, nos limites da Lei, no confronto entre interesse do particular e o interesse público, prevalecerá o segundo;

g) a indisponibilidade, porquanto, ao contrário do que ocorre usualmente na gestão da atividade privada, para a Administração e seus agentes não há qualquer liberdade de disposição ou renúncia, mas sim indisponibilidade;

h) a continuidade;

i) a autotutela (Súmula 473²⁴ do STF);

²⁴ Súmula 473 do STF: “a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

j) a especialidade, o qual determina que as entidades estatais sempre atuem vinculadas e adstritas aos seus fins ou objetivos para os quais foram constituídas;

k) a presunção (relativa) de legitimidade;

l) a razoabilidade, pois se deve considerar valores comuns a toda coletividade;

m) a proporcionalidade, que obriga a permanente adequação entre os meios e os fins, banindo-se medidas abusivas ou de qualquer modo com intensidade superior ao estritamente necessário;

n) a motivação, que exige a prévia indicação dos pressupostos de direito, a compatibilidade entre ambos e a correção da medida encetada; e, por fim,

o) a segurança jurídica que tem em mira garantir certa perpetuidade nas relações jurídicas estabelecidas com ou pela Administração.

Por fim, quando consagrados expressamente pela norma legal, outros princípios assumem essa mesma natureza, como, por exemplo, a Constituição paulista, à luz do respectivo artigo 111²⁵, e a Lei n.º 10.177/98.

Com base nisso pode-se concluir que no campo do Direito Tributário é a Constituição que cria as competências para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem e cobrarem os tributos.

São verdadeiros vetores, diretrizes, que devem ser observados, sendo certo que, qualquer norma infraconstitucional que desobedecer tais princípios será considerada inconstitucional, e, portanto, inválida frente ao ordenamento jurídico pátrio.

Registre-se que é importante o conhecimento dos diferentes métodos de interpretação das normas tributárias existentes, pois a compreensão de uma norma pressupõe o processo interpretativo, pelo qual o exegeta constrói o sentido da regra jurídica a partir dos textos normativos veiculados pelas leis, decretos, medidas provisórias, entre outros.

²⁵ “Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.”

Do Processo Administrativo Tributário

Após a determinação do método de interpretação e de integração da legislação tributária, bem como da apresentação dos princípios e regras que regem o Direito Tributário, importa discorrer sobre as principais peculiaridades do processo administrativo tributário, para então adentrarmos no campo das nulidades, no qual se inserem os atos praticados pela administração tributária que não estejam em conformidade com a lei.

Segundo *Hugo de Brito Machado*²⁶, o Processo Administrativo Tributário é:

“Uma série ordenada de atos administrativos mediante a qual manifesta-se a Administração Tributária a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária. Não é indispensável a existência de uma relação jurídica tributária entre a Administração e alguém para que ocorra a manifestação. Se a ação fiscal é julgada improcedente, se é reconhecida uma isenção, ou uma imunidade, pode ocorrer que não exista relação tributária nenhuma.”

No Estado de São Paulo o processo administrativo tributário surgiu em razão da necessidade de se estabelecer um conjunto de normas e procedimentos de administração, destinados a exercer o controle de qualidade sobre os lançamentos tributários.

O lançamento, procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, ocasiona a constituição do crédito tributário. É só com este ato administrativo, definido no art. 142²⁷ do CTN, que o crédito se constitui.

Os artigos 147 a 150 do CTN estabelecem três modalidades de lançamento:

- a) lançamento direto, ou por ofício;

- b) misto, ou por declaração; e

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em matéria tributária. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 264.

²⁷ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. / Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

c) por homologação (artigo 150 do CTN: caso haja discordância da Fazenda Pública em homologar os lançamentos realizados previamente pelos contribuintes, poderá a mesma opor contra eles eventual penalidade, que é cobrada mediante a lavratura de auto de infração).

A diferença entre as hipóteses reside na intensidade da participação do contribuinte na atividade do lançamento tributário.

O crédito tributário é o vínculo jurídico de natureza obrigacional, por intermédio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária pode exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo, e nasce concomitantemente com a obrigação tributária²⁸.

Importante ressaltar que a constituição definitiva do crédito tributário não se dá com a inscrição, mas com a notificação do lançamento, uma vez que seus efeitos já se produzem quando o sujeito passivo é “regularmente” notificado, nos termos do artigo 145²⁹, do CTN.

A obrigação tributária, nos termos do artigo 113 do CTN, pode ser dividida em principal ou acessória.

A obrigação principal é a própria obrigação de pagar o tributo ou penalidade pecuniária. Nasce para o mundo jurídico com a ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, com a ocorrência no mundo fenomênico daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação de pagar o tributo.

Já a obrigação acessória (dever instrumental) tem por objeto as prestações previstas na legislação tributária para o interesse da arrecadação ou da fiscalização. Consiste no fato de uma sociedade estar obrigada a manter uma escrituração contábil, manter arquivados os seus registros fiscais, emitir notas fiscais, entre outros.

As demais infrações simplesmente previstas na legislação tributária podem ser divididas em:

²⁸ Quando o praticado o fato gerador de determinado tributo, temos que a hipótese de incidência, antes abstrata, adquire suporte fático, gerando a respectiva obrigação tributária do recolhimento do tributo pelo contribuinte.

²⁹ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: / I - impugnação do sujeito passivo; / II - recurso de ofício; / III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

a) Infrações simples: meros descumprimentos à legislação, que, não constituem crimes, tais como o erro na soma das quantias registradas nos livros de apuração do ICMS;

b) Infrações formais: tratam-se das decorrentes do não cumprimento as obrigações acessórias ou dos deveres instrumentais, tais como a não inscrição no cadastro de contribuinte de um determinado imposto;

c) mora: tratam-se das infrações pelo não recolhimento do tributo no prazo devido, sem que haja a prática de qualquer crime.

As sanções tributárias são aquelas praticadas em face do contribuinte em virtude do mesmo ter cometido alguma infração à legislação tributária.

Podem ser pecuniárias, ou não pecuniárias.

As sanções pecuniárias são as multas e os acréscimos moratórios.

Já as sanções não-pecuniárias são as penas de privação de liberdade, privação de direitos e as de perdimento de bens.

Nos termos do artigo 196, do CTN:

“A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”

As ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo são denominadas fiscalizadoras. Por sua vez, são diligências as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

O momento da ciência ao sujeito passivo fixa o aspecto temporal do início da ação fiscal. Antes, não há ação fiscal, mas apenas sua iminência. Feita a intimação pessoal ao sujeito passivo, dá-se início à ação fiscal, com as conseqüências daí advindas.

Os termos decorrentes da atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Já a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O direito de defesa no processo administrativo fiscal é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação da exigência do crédito tributário, e, posteriormente, com o recurso voluntário ao Tribunal de Impostos e Taxas - TIT.

Nesta fase, devem ser observados àqueles princípios relacionados no tópico atinente aos Princípios Constitucionais de Direito Público, especialmente, o da estrita legalidade, o da finalidade, o da ampla defesa e o do contraditório.

Além disso, a esses vetores acresce-se o princípio da informalidade moderada, que, de um lado, procura atender ao interesse público e, de outro, nas palavras de *Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López*³⁰:

“(...) desde que preservadas as garantias fundamentais do administrado, é mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade real que, como vimos, é a base de todo o sistema.”

Nesse liame, guiando-se o procedimento administrativo pelo formalismo moderado, admite-se alguma flexibilidade no tocante à forma, desde que o ato propicie certeza, segurança e respeito ao direito que assiste ao contribuinte de não ser surpreendido por atividade administrativa que interfira em sua liberdade ou patrimônio.

Em outras palavras, o processo administrativo fiscal tem por finalidade a busca da verdade material sem prescindir das formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental.

O pedido de reconsideração poderá ser interposto contra as decisões não unânimes proferidas por qualquer das Câmaras do TIT, em grau de recurso ordinário.

O pedido de reconsideração ficará restrito à matéria objeto de divergência constante do voto vencido.

³⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 65.

O pedido de revisão poderá ser interposto contra as decisões proferidas por qualquer das Câmaras do TIT, em grau de recurso ordinário ou de pedido de revisão, que for divergente da decisão proferida por outra Câmara ou pelas Câmaras Reunidas.

O pedido de revisão, dirigido ao Presidente do TIT, deverá conter indicação expressa e precisa da decisão ou decisões divergentes. Ou seja, deverá conter uma descrição analítica da divergência entre a decisão recorrida e a decisão paradigma, sendo certo que, na falta de tal indicação ou quando não ocorrer verdadeiramente a divergência, o Presidente do TIT indeferirá liminarmente o pedido.

Interposto pedido de revisão contra a decisão de recurso ordinário exclui a possibilidade de posterior interposição de pedido de reconsideração.

Interposto pedido de reconsideração contra a decisão de recurso ordinário, com fundamento apenas em divergência no critério de julgamento havido em outra decisão, este será processado como pedido de revisão, excluída, também, a posterior interposição de pedido de reconsideração.

O pedido de revisão será apreciado pelas Câmaras Reunidas.

Proferida a decisão de 2.^a Instância contrária ao contribuinte e esgotados todos os prazos para apresentação de eventuais recurso, este deverá efetuar o pagamento do débito fiscal, sob pena de, não o fazendo, ser inscrito na dívida ativa.

Confirmada a presunção legal, pelo silêncio do sujeito passivo quanto à matéria de fato do lançamento, consolidada resta a verdade material.

São definitivas as decisões:

I) de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto ou na parte que não for objeto de impugnação;

II) de primeira instância;

III) de segunda instância de que não caiba mais recurso ou quando decorrido o prazo sem sua interposição;

IV) de instância especial.

Essas decisões fazem coisa julgada na esfera administrativa, não podendo ser desrespeitada pela administração, que deve acatá-las. Ao contribuinte, todavia, é garantido o acesso ao poder judiciário, para discutir qualquer decisão que lhe seja contrária.

Em outras palavras, apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões dos órgãos julgadores administrativos de segunda instância não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes.

A razão de ser dessa regra decorre do fundamento precípua da existência do processo administrativo fiscal, que é permitir à própria administração tributária rever os lançamentos efetuados, de forma a cancelar os que sejam im procedentes.

Em suma, apesar de nosso ordenamento jurídico pátrio vigente não admitir, em respeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, que as decisões proferidas na instância administrativa tributária façam coisa julgada, temos que o processo administrativo fiscal é de grande importância para nortear as questões pertinentes quanto à forma de arrecadação dos impostos, ampliando o debate, tanto na esfera estadual, quanto na esfera federal.

Com efeito, os princípios que estão insculpidos nos referidos diplomas legais são de vanguarda e ganharam respaldo na Constituição Federal, por conta do respectivo artigo 37, especialmente.

Não obstante isso a consecução de atos aptos a produzirem efeitos jurídicos válidos dependem muito da estrita observância dos princípios informadores do Direito Público, bem como de outros pertinentes, já tratados nos tópicos anteriores, como àqueles que se referem, especificamente ao subsistema do Direito Tributário.

Portanto, o processo administrativo tributário, em relação ao contribuinte, de um lado, abrange o exercício da sua ampla defesa e permite-lhe precaver-se contra a arbitrariedade da exação, de outro, garante maior celeridade e economia aos procedimentos estatais, com a centralização da arrecadação e a prevalência da informalidade.

Da Extinção do Ato Administrativo

A Administração no exercício de sua função executiva possui a atribuição de dar à Lei o substrato necessário para a efetivação dos seus mecanismos de integração perante a sociedade, com a devida interpretação do conteúdo daquela sem a possibilidade de extravasar-lhe quanto à forma e aos pressupostos de validade.

Nesse sentido, a função executiva nada mais é do que função típica da Administração que, na qualidade de ente político dotado de alguma autonomia funcional, determina, norteado pelos já comentados princípios administrativos, os meios adequados para a fiel execução da Lei.

Temos, assim, que essa função típica do Poder Executivo está envolta em certas peculiaridades que devem ser levadas a cabo para a devida produção do ato administrativo, ou seja, com a observância dos vetores que permitem ao ato administrativo adentrar no ordenamento jurídico com o devido preenchimento dos pressupostos de que cuida o instituto das validades – existência, validade, eficácia e vigência.

Para *Maria Sylvia Zanella Di Pietro*³¹ os atributos do ato administrativo são:

a) a presunção de legitimidade e veracidade;

b) a imperatividade;

c) a auto-executoriedade (que compreende a exigibilidade e a executoriedade);

d) e a tipicidade (atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder a figuras definidas previamente pela lei como aptas a produzir determinados resultados).

Por exemplo, quando o Poder Público notifica o contribuinte para o pagamento de um tributo, além de constituí-lo em obrigação tributária (imperatividade), constrange-o ao pagamento, através de multas e da própria inscrição do débito em dívida ativa (exigibilidade). Não há, aqui, a executoriedade (isto é, o poder da Administração Pública de executar, materialmente, a cobrança, já que deve ir ao Judiciário).

³¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 1997.

*Celso Antônio Bandeira de Mello*³² nos ensina que, para que sejam analisados os requisitos do ato, deve-se, de um lado analisar os elementos do ato (forma e conteúdo), e do outro lado os pressupostos do ato, que são:

a) pressupostos de existência (dentro dos pressupostos de existência, temos: objeto e pertinência à função administrativa);

b) pressupostos de validade: (dentro dos pressupostos de validade, temos: pressuposto subjetivo; pressuposto objetivo que se divide em motivo e requisito procedimental; pressuposto teleológico; pressuposto lógico e pressuposto formalístico).

Dessa forma, a falta de um elemento não gera ato algum. Por sua vez, a falta desses pressupostos irá gerar ato nulo ou anulável ou inexistente.

A vigência e a validade das normas pertencem a realidades jurídicas diferenciadas e, portanto, não há que se fazer confusão entre estes planos do mundo jurídico.

Enquanto a vigência de uma determinada lei processual está arraigada, somente, ao preenchimento dos requisitos formais (discussão dos termos da lei, votação da lei, aprovação da lei em todo ou em parte, sanção da lei e publicação da lei), a validade da lei processual, por seu turno, é inerente a exigências substanciais (ou materiais); vale dizer: a lei vigente somente será válida quando compatível com a Constituição Federal.

Se o motivo que determina e justifica a prática do ato é inexistente ou é inválido, inválidos serão apenas os efeitos do ato e não o próprio ato em si: pela teoria dos motivos determinantes, um problema no motivo torna o ato inválido (supressão, com efeito retroativo, de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica).

Dessa forma, diversas são as causas que determinam a extinção dos atos administrativos ou de seus efeitos.

Se o ato for eficaz (está pronto para a produção de seus efeitos próprios) sua extinção dar-se-á:

³² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 17.^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

a) pelo cumprimento de seus efeitos (esgotamento do conteúdo jurídico da relação; execução material; implemento de condição resolutiva ou termo final);

b) pelo desaparecimento do sujeito ou objeto da relação jurídica constituída pelo ato;

c) pela retirada do ato (revogação; invalidação ou anulação; cassação; caducidade; contraposição);

d) pela renúncia.

Já, se o ato é ineficaz extingue-se:

a) pela recusa do beneficiário;

b) pela retirada (revogação; invalidação).

Enfim, *Celso Antônio Bandeira de Mello*³³ nos ensina que, para que sejam analisados os requisitos do ato, deve-se, de um lado analisar os elementos do ato (forma e conteúdo), e do outro lado os pressupostos do ato.

Se o motivo que determina e justifica a prática do ato é inexistente ou é inválido, inválidos serão apenas os efeitos do ato e não o próprio ato em si

Não provada violação às regras não há que se falar em nulidade do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

³³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 17.^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

Considerações Finais

Conforme nos ensina o Lourival Vilanova³⁴:

“O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer conseqüências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e conseqüências.”

Dessa forma, a estabilidade do sistema depende da observância de determinadas regras constitucionais – regras de estrutura e princípios - que orientam a atividade legislativa de acordo com a vontade do constituinte.

Nas palavras de *Paulo de Barros Carvalho*³⁵, não é possível “pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”.

As normas-princípios que ilustram melhor essa premissa são o Princípio da Legalidade - insculpido no artigo 5.º, II, e no artigo 37, “*caput*”, ambos da Constituição Federal - e o Princípio da Supremacia da Constituição, ainda mais ao se admitir que as normas estão hierarquicamente organizadas – as normas inferiores retiram o seu fundamento de validade das normas superiores.

A Constituição Federal pode ser definida, portanto, como a pedra de toque desse sistema quando delimita o campo de atuação das normas, cuja aplicabilidade depende, necessariamente, de três dimensões - existência, validade e eficácia³⁶.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Não tem a autoridade julgadora a mesma liberdade quanto ao direito aplicável aos fatos.

³⁴ VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. 3.ª ed., São Paulo, Editora Noeses, 2005.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Ed. Saraiva, 14.ª ed., 2002. P. 148.

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4.ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2009. “Os atos jurídicos em geral, e as normas jurídicas especificamente, comportam análise em três planos distintos e inconfundíveis: o de sua existência, o de sua validade e o de sua eficácia.”

Entretanto, relativamente à ilegalidade, é possível tal ação, como salienta *Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas*³⁷:

“O Estado tem o dever de instituir procedimentos tendentes à investigação da legalidade dos atos administrativos praticados pela Administração. Esta atividade de autocontrole ou controle administrativo da legalidade, por exigência da Constituição Federal, especialmente pelos comandos do art. 5.º, XXXIV, ‘a’, LIV e LV.”

Nesse liame, foi editada a Súmula 346, do STF, que dispõe que o julgador administrativo tem o poder-dever, de deixar de aplicar ato administrativo inválido, por este não estar apto a produzir seus efeitos normais, posto ser o ato administrativo inválido diretamente ilegal e, muitas vezes, indiretamente inconstitucional, isto é, inexistente.

Registre-se que o julgador administrativo não possui legitimidade para exercer o controle de constitucionalidade por ação direta, atividade própria do Supremo Tribunal Federal; mas, sim, que o julgador administrativo possui o poder-dever de não conferir à aplicabilidade desejada ao ato administrativo inválido, isto é, de rever os atos da administração eivados de nulidade, atribuição pacificada pela Súmula 473, do Supremo Tribunal Federal.

Assim já se manifestou o Supremo Tribunal Federal - STF, entendendo que o:

“decreto regulamentar não está sujeito ao controle de constitucionalidade, dado que, se o decreto vai além do conteúdo da lei, pratica ilegalidade e não inconstitucionalidade. Somente na hipótese de não existir lei que preceda o ato regulamentar é que poderia ser acoimado de inconstitucional, assim sujeito ao controle de constitucionalidade” (STF, ADIn 1.253, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, 25 ago. 1995; JUIS, n. 7).

Para regulamentar a arrecadação, o fisco estadual atua, especialmente, por meio de decreto. O decreto (ato administrativo) é um ato jurídico, pois se trata de uma declaração de vontade (segundo o Código Civil) que produz efeitos jurídicos, e que se diferencia dos demais atos jurídicos pelas suas peculiaridades com relação às condições de sua válida produção e da eficácia que lhe é própria.

O CTN reconhece os decretos e regulamentos como sendo fontes do Direito Tributário, porém, em seu artigo 99, dispõe que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.

³⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 2000.

Assim, deve-se sempre ter em mente que um decreto ou um regulamento não podem inovar no ordenamento jurídico, sob pena de serem considerados ilegais.

Para a compreensão dos limites impostos pela legislação pátria ao fisco estadual em relação ao seu poder regulamentar é indispensável o estudo analítico das Regras Gerais de Direito Tributário, bem como dos Princípios Constitucionais a ele atinentes, inclusive de Direito Público, posto que se não forem observados esses dispositivos, tendem a sujeitar o ente autuante ao controle de seus atos na esfera administrativa, podendo resultar, dessa forma, na invalidação do que foi produzido por ele sem a observância da estrita legalidade.

Quando ocorrido no mundo fático, isto é, quando efetivamente praticado pelo contribuinte, referida hipótese determina o recolhimento do tributo, tendo em vista que foi praticado o seu respectivo fato gerador. Porém, o legislador tributário de maneira equivocada, adota a expressão fato gerador tanto para designar a previsão legal de um fato, quanto para designar o fato concreto, o fato ocorrido no mundo fenomênico

Com o nascimento da obrigação tributária, nasce concomitantemente o crédito tributário que é o vínculo jurídico de natureza obrigacional, por intermédio do qual o sujeito ativo da obrigação tributária pode exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo. Nos termos do artigo 142 do CTN, ocorre a constituição do crédito tributário com o lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Relativamente ao ICMS no Estado de São Paulo, quando da constatação da exigibilidade do respectivo crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Caso não se observe esta formalidade, por exemplo, o ato será nulo.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. 2. ed. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1962.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- BIGOLIN, Giovanni. Segurança Jurídica: a estabilização do ato administrativo. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.
- BOBBIO, Norberto. Teoria geral do direito. 2. ed. São Paulo: Livraria Martins Fontes Editora, 2008.
- BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico. 1. ed. São Paulo: Ícone Editora, 1995.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial. 1. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Ed. Saraiva, 14.^a ed., 2002. P. 148.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. O Poder dos Juízes. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 1997.
- FILHO, Romeu Felipe Bacellar. Direito Administrativo. 4.^a ed., São Paulo, Saraiva, 2008
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- NAZAR, Nelson. Direito Econômico. 2. ed. Bauru: Editora Edipro, 2009.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 65.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Ato Administrativo. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11. ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

SILVA, Almiro do Couto e. Princípio da Legalidade. RPGE, Porto Alegre 27(57): 11-31, 2004, p. 13.

SILVA, José Afonso da. Comentário Contextual à Constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamento de Direito Público. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. As Leis de Processo Administrativo: Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ULHOA, COELHO, Fábio. Manual de Direito Comercial. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

VIEIRA, Oscar Vilhena. A Constituição e sua reserva de Justiça. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremo Tribunal Federal: Jurisprudência Política. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2005.