

QUESTÕES INTRÍNSECAS AO PROCESSO TRIBUTÁRIO

SHIRLEY ALONSO RODRIGUES SILVERIO LOPES¹

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apreciar o Processo Tributário através da análise de sua importância e aplicabilidade. A fim de alcançar este mister analisaremos diversos aspectos intrínsecos ao tema.

Palavras-chave: processo tributário; competência; capacidade; princípios; processo administrativo tributário; processo judicial tributário; fontes normativas; ilícito tributário; espécies; extinção da punibilidade.

¹ Procuradora Nível IV do Município de Diadema, Especialista em Direito Público.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	3
2 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	4
3 – CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA.....	7
4 – PRINCÍPIOS ATINENTES AO PODER DE TRIBUTAR.....	11
5 – PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	15
6 - CONCLUSÃO.....	17
7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	18

1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apreciar questões intrínsecas ao Processo Tributário através da análise de sua importância e aplicabilidade.

Para tanto, iniciaremos pela competência tributária abordando primeiramente seu conceito, bem como suas características peculiares intrínsecas.

Seguiremos tratando da capacidade tributária ativa e os princípios atinentes ao poder de tributar.

Na sequência examinaremos o processo administrativo tributário, garantia fundamental do cidadão contra a ilegalidade e o abuso de poder.

Partiremos de sua definição, adentrando suas características e fontes normativas, diferenciando-o do processo judicial tributário.

Finalizaremos cuidando do ilícito na esfera administrativa, começando por sua definição e distinguindo-o da sanção.

Discorreremos também sobre suas espécies, bem como sobre a extinção da punibilidade.

2 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Visando enfocar a relevância e aplicabilidade de matéria inerente ao Processo Tributário, abordaremos em nosso estudo a competência tributária.

Iniciaremos partindo de sua definição e para tanto é sempre importante lembrar as lições do ilustre mestre Roque Antonio Carraza segundo as quais:

“Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.”²

Cumpra destacar que a Constituição Federal atribuiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para criar tributos.

Assevera Kiyoshi Harada:

“No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: A União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraído as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências. Exatamente a ausência de hierarquia entre elas fez com que o texto magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento

² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 505.

específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.”³

Por sua vez, José Jaime de Macedo Oliveira, em sua obra Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina, Jurisprudência, analisa as espécies de competência e aduz:

“Que tributos podem ser instituídos e cobrados pela União, pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, eis a definição constante dessas regras constitucionais, que se resumem à frente. Antes, contudo, verifiquemos os tipos de competência tributária existentes no sistema brasileiro. Diz-se privativa quando a atribuição constitucional é exclusiva, reservada, afastando as demais pessoas políticas (impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais); e comum (geral), quando não atribuída especificamente a este ou aquele ente público, já que admite seu exercício por qualquer deles (taxas e contribuições de melhoria). À competência ordinária de caráter permanente (impostos privativos) opõe-se a extraordinária, caracterizada pelo fato de seu exercício depender de certo pressuposto fático e por sua temporariedade (imposto extraordinário de guerra). Este, cumpre registrar, deve ser suprimido, “gradativamente, no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da celebração da paz”, nos precisos termos do art. 76 do CTN. Por fim, cabe aludir a uma competência dita residual, relativa apenas a impostos (diversos dos nominados na Constituição), que a União pode instituir na forma do art. 154, I, de nossa Carta.”⁴

Deste modo, coube ao legislador constitucional determinar quais tributos cada ente poderia criar.

Além disto, impôs também os limites, os quais deveriam ser observados e respeitados nesta criação.

³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 218.

⁴ OLIVEIRA, José Jaime de Macedo. Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina, Jurisprudência. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 41.

Vale lembrar que todas estas imposições são conferidas às pessoas políticas pelo cidadão brasileiro, uma vez que, como é cediço, todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos ou diretamente.

Ademais tais direitos possuem inúmeras características que poderiam aqui ser relacionadas.

Dentre elas podemos citar a indelegabilidade, vez que referida faixa de competência pode até deixar de ser exercida, mas não é passível de transferência.

Temos também a irrenunciabilidade, atributo segundo o qual o ente político não tem autorização para dispor do que recebeu constitucionalmente.

E ainda a incaducabilidade, vez que a ausência de exercício não acarreta sua perda.

3 – CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

A competência tributária, todavia, não se confunde com a capacidade tributária ativa.

A competência, como anteriormente exposto, é a possibilidade, a aptidão jurídica de instituir tributos, através da edição de lei.

A capacidade tributária ativa, por sua vez, difere completamente desta, vez que possui função diversa.

Dispõe o artigo 119 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”⁵

Deste modo, a capacidade tributária consiste na aptidão para figurar no pólo ativo da obrigação tributária.

Consiste também na função delegável de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos.

Além disso, compreende a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Neste sentido sustenta Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário:

“Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços,

⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília : Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 12 de agosto de 2014.

atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo. (...) às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência (CTN, art. 7º).”⁶

Analisando o tema, afirma Roque Antonio Carrazza:

“Embora a competência tributária – aptidão para criar o tributo- seja indelegável, a capacidade tributária ativa – aptidão para arrecadar o tributo – é delegável por lei (lei é claro, da pessoa política competente). Assim, nada impede que pessoa diversa daquela que criou o tributo venha, afinal, desde que autorizada por lei, arrecadá-lo. Muito bem. Se o tributo já tiver sido instituído e, atendidas as exigências da anterioridade, estiver sendo regularmente cobrado, eventual alteração, mediante lei do sujeito ativo da obrigação tributária, não implicará infringência deste magno princípio. O tributo poderá ser validamente arrecadado, por seu novo credor, sem qualquer solução de continuidade. É que a nosso sentir, o contribuinte tem apenas o direito subjetivo constitucional de não pagar, de imediato, o tributo recém-instituído.”⁷

Desta atribuição podem advir dois outros institutos, quais sejam, a parafiscalidade e a sujeição ativa auxiliar.

Conforme elucida Regina Helena Costa:

“Em primeiro lugar, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.93

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 505.

noção mais corrente quando se pensa em tributação. A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, por quanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos a que subordina o estado brasileiro (ex.: arts. 1º, 3º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.). Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais com as técnicas de progressividade e de regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais. A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público. A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro. Já a parafiscalidade é conceito que se distancia dos anteriores por não se relacionar à competência tributária, mas, sim, à capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos a outra pessoa, de direito público ou privado – autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado, esta desde que persiga finalidade pública. Às pessoas delegatárias, em regra, atribui-se, outrossim, o produto arrecadado. Quaisquer espécies tributárias podem ser objeto de parafiscalidade, embora as contribuições do art. 149 CR, por sua natureza finalística, revelem-se as mais apropriadas a essa delegação.”⁸

De outro vértice na sujeição ativa auxiliar a pessoa política transfere a arrecadação do tributo a terceira pessoa.

⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

Esta pessoa torna-se o responsável pela arrecadação, transformando-se em mero agente arrecadador, podendo ser remunerado através da retenção de percentual da própria arrecadação.

Como exemplo deste fenômeno podemos citar a arrecadação do ICMS sobre o consumo de energia elétrica, bem como na incidência do ICMS sobre os serviços de telefonia.

Tal atividade, consoante entendimento de nossos Tribunais, entretanto, não capacita o ente arrecadador a responder pelo tributo em Juízo pessoalmente, vez que não possui competência tributária.

4 – PRINCÍPIOS ATINENTES AO PODER DE TRIBUTAR

Importante ressaltar, como já sustentado, que o poder de tributar não é ilimitado, posto que está submetido a inúmeros princípios para seu exercício.

Celso Antonio Bandeira de Mello conceitua princípios como sendo:

“ o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica, e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”⁹

Dentre eles podemos mencionar a legalidade, segundo o qual só mediante previsão legal é possível a criação e majoração de tributo.

Ensina Ives Gandra da Silva Martins que:

“O princípio da legalidade é um dos alicerces do Estado Democrático de Direito. A Constituição Federal de 1988 é enfática ao estabelecer em seu art. 5º, II, que trata dos direitos e garantias fundamentais, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O princípio da legalidade está a exigir que qualquer obrigação imposta ao cidadão deve ser instituída por meio de lei. Trata-se de um princípio constitucional que norteia todos os atos da Administração Pública e vem reforçado em determinadas áreas do Direito como o Administrativo, o Penal e o Tributário.”¹⁰

⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 8ª ed. São Paulo: Malheiro, 2009, p. 545/546.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 128/129.

Já o princípio da isonomia, por sua vez, proíbe o tratamento desigual das pessoas pela lei e perante a lei.

Deste princípio decorrem outros como o da igualdade de todos perante o Fisco, impedindo discriminações tributárias, privilégios ou favorecimentos, previsto em nossa Magna Carta que assim dispõe:

“Art. 150...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

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.”¹¹

Temos também a irretroatividade, vedando a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído.

Leciona Roque Antonio Carraza:

“I- O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade. Nele impera a lei e, mais do que isso, a certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente. Estamos notando que a segurança jurídica vem reforçada pelo princípio da irretroatividade das leis, que, em nosso País, tem assento na própria Constituição (tanto quanto o próprio princípio da legalidade). De fato, o art. 5º, XXXVI, da Carta Magna, ao estabelecer que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”, implicitamente exige que ela não retroaja. Por outro lado, o art. 150, III, “a”, do mesmo Diploma

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 12 de agosto de 2014.

Excelso, expressamente impede que a lei que cria ou aumenta tributos alcance fatos ocorridos antes do início de sua vigência.”¹²

Não podemos olvidar ainda o princípio da anterioridade, proibindo a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que tiver sido publicada a lei que o instituiu ou majorou.

Nos dizeres de Hugo de Brito:

“A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.”¹³

Resta ainda consignar a proibição de confisco, vetando tributos excessivamente onerosos a pretexto de punir infrações, confiscando a propriedade individual.

O mesmo se diga quanto à liberdade de tráfego, impedindo o estabelecimento de óbices ao trânsito de pessoas ou mercadorias por meio de tributos.

Prevê o artigo 150, V, de nosso Texto Maior, na Seção II, Das Limitações do Poder de Tributar:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

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;”

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 505.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

Por fim, vale lembrar das imunidades que representam também impedimento à lei na definição da hipótese de incidência.

Na espécie, sustenta Regina Helena Costa:

“A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”¹⁴

Temos ainda outras limitações previstas no artigo 151 de nossa Constituição:

“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;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

¹⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª Edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006 p. 52.

5 – PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Explorados estes tópicos preliminares intrínsecos avaliaremos, agora, o processo administrativo tributário, verdadeiro instrumento de revisão do lançamento ou auto de infração.

Referido processo inicia-se com a impugnação do contribuinte, que pode ser rejeitada, mas, uma vez aceita anula o próprio lançamento.

Existem diversos procedimentos específicos no processo administrativo tributário, dentre os quais podemos apontar a impugnação de lançamento, já mencionada, a restituição de tributo e a consulta.

Vale salientar que a Administração Judicante é a responsável pela prática de atos materialmente jurisdicionais no processo administrativo tributário, podendo ser integrada por Julgadores de 1ª Instância e Conselho de Contribuintes.

A decisão final proferida no processo administrativo tributário constitui definitivamente o crédito, não faz coisa julgada, mas o contribuinte poderá reabri-la por meio do processo judicial tributário.

Este possui diversas fontes normativas e sua natureza, consoante o pedido, poderá ser declaratória, constitutiva negativa, condenatória e mandamental, mas nunca constitutiva.

Cabe frisar que prevalece no Brasil o sistema de dualidade da jurisdição, posto que os litígios são julgados pela primeira e segunda instâncias.

Quanto ao ilícito tributário o mesmo pode envolver três espécies: infração tributária, infração tributária e penal e infração penal.

A primeira ocorre em razão da inobservância da legislação tributária, como o pagamento incorreto de tributo, já a última objetiva burlar a legislação e furtar-se da responsabilidade e a segunda mescla as duas anteriores.

6 – CONCLUSÃO

O estudo em tela teve como alvo a contemplação de itens pertinentes ao Processo Tributária sob a ótica de sua influência e eficácia.

Partiu da averiguação de sua origem através do exame do conceito e características da competência tributária.

Prosseguiu cuidando da capacidade tributária ativa e dos princípios atinentes ao poder de tributar.

Em continuidade, explorou o processo administrativo tributário, direito fundamental no Brasil contra a ilegalidade e o abuso de poder.

Procedeu a sua qualificação, descrevendo suas características e discriminando-o em face do processo judicial tributário.

Encerrou diferenciando a sanção do ilícito a nível administrativo por meio de seu conceito.

Dissertando também sobre suas espécies, bem como sobre a extinção da punibilidade.

7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília : Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 12 de agosto de 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 12 de agosto de 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 505.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 218.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.93.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 128/129.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina, Jurisprudência**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 41.