XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A RELAÇÃO ENTRE EXTRAFISCALIDADE E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O CARÁTER NORMATIVO DOS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

THE RELATIONSHIP BETWEEN EXTRA-FISCALITY AND FISCAL ADMINISTRATIVE PROCESS AND THE NORMATIVE CHARACTER OF THE LIMITS OF THE POWER TO TAX OF THE STATE

Fabriccio Petreli Tarosso [1]
Demetrius Nichele Macei

Resumo

O presente trabalho pretende aproximar alguns princípios do processo administrativo tributário ao conceito de extrafiscalidade, especialmente no que toca aos efeitos que esta projeta sobre os tributos. O processo fiscal, aquele realizado no âmbito da administração pública, como uma possível solução alternativa de conflito em relação às lides judiciais muitas vezes exerce papel importante e semelhante ao caráter extrafiscal de inúmeros tributos.

Palavras-chave: Processo administrativo fiscal, Extrafiscalidade, Princípios

Abstract/Resumen/Résumé

The present work intends to approximate some principles of the tax administrative process to the concept of extrafiscality, especially with respect to the effects that it projects on taxes. The fiscal process, that carried out in the scope of the public administration, as a possible alternative solution of conflict in relation to judicial litigation often plays an important and similar role to the extra-fiscal character of numerous taxes.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax administrative process, Extrafiscality, Principles

[1] Advogado e Mestrando no Programa de Mestrado da UNICuritiba

1. INTRODUÇÃO

Antes de tudo, cabe pontuar que o presente opúsculo nada mais é do que um despretensioso ensaio visando conectar alguns conceitos e especialmente traçar suaves paralelos entre o processo administrativo tributário (que aqui optaremos por registrar como processo administrativo fiscal) e a extrafiscalidade, destacando as suas mais relevantes características e sua importância para o Direito Tributário.

De pronto, quer nos parecer que, dado um aparente distanciamento ou mesmo certa desunião entre os aludidos temas, a tarefa de encontrar algo que os possa liar é deveras desafiadora. Mesmo porque, num primeiro momento, salta os olhos que se tratam de assuntos cada qual repousando sob um espectro jurídico, haja vista que a extrafiscalidade tenciona pender para as raias do direito material enquanto que o Processo Administrativo Fiscal (PAF), como deflagra a própria alcunha, busca o caminho do direito adjetivo ou formal.

Certamente, são temas amplos, de modo que a intenção deste conciso arrazoado é nada mais que trazer à reflexão – e, com isso, fomentar novas frentes de estudo – alguns conceitos e ideias que a convivência entre extrafiscalidade e processo administrativo fiscal possa surgir.

Pode-se dizer que um dos traços característicos da extrafiscalidade é de funcionar como instrumento de diminuição das desigualdades, se processando como uma espécie de contrapeso às investidas no patrimônio do particular pelo Ente competente para exigir determinado tributo.

Historicamente, a cobrança de tributos sempre foi uma ferramenta eficaz de fortalecer exércitos e efetivar novas conquistas. Como se sabe, há muitos personagens e lendas que nascem dessa tensa relação. Conta-se que, na Inglaterra, nos idos de 1.200, um rei chamado Ricardo Coração De Leão, deixou seu povo sendo governado por um parente chamado João Sem Terra, a quem era incumbido de comandar seus exércitos nas cruzadas. Todavia, enquanto Ricardo viajava em guerra, João Sem Terra aproveitou para formar seu próprio exército, cobrando duas vezes mais tributos. Uma parte do dinheiro ia para sustentar as cruzadas e outra para custear o novo exército de João Sem Terra, que pretendia, com isso, não devolver o trono ao atual rei. E, para o povo, por certo, nada. Da revolta popular contra

tanto abuso, surgiu a lenda de Hobin Hood, um herói que roubava dos ricos para dar aos pobres, distribuindo o dinheiro que a nobreza acumulava em seus cofres.

Nos dias atuais, o ímpeto das Fazendas Públicas e a sanha arrecadatória dos seus administradores devem – ou ao menos deveriam – ter como contrapeso a observância do princípio da confiança legítima em matéria tributária.

É com base nessa – muitas vezes combalida - confiança legítima que os Contribuintes depositam nas Administrações Fazendárias, de um modo geral, a esperança de que seus recursos tenham a destinação que lhes atenda em suas mais comezinhas necessidades.

Ademais, esse mesmo primado, quer nos parecer, é o que também norteia a expectativa de que os órgãos estatais – diga-se, custeados pelos próprios contribuintes – possam funcionar com o mínimo de segurança jurídica, mirando uma solução (também minimamente estável) das controvérsias entre as Administrações Fazendárias e os administrados.

Numa visão filosófica, assim quer nos parecer, o processo administrativo fiscal, na medida em que se apresenta como uma das possíveis opções de solução de controvérsia entre fisco e cidadão contribuinte, pode assumir, igualmente, um relevante papel no desafogamento dos tribunais judiciais.

Aqui cabe a observação de que um dos princípios que informam o Processo Administrativo Fiscal é a gratuidade, de modo que tal primado busca emprestar a essa "forma de resolução de contendas" entre o Estado e os seus Administrados ares que se aproximam aos ideais de atendimento ao bem público, uma vez que o acesso ao PAF, diante da característica da não onerosidade, quer nos parecer restar mais próximo.

Nesse particular, pensamos que o ponto de interseção entre a extrafiscalidade e o processo administrativo fiscal, que será objeto deste sucinto trabalho, poderá apontar para a razão finalista ou talvez para a própria causa de existir destes institutos.

Sob o ponto de vista do Direito Tributário, ousamos afirmar que há um relevante e indissociável aspecto que, por muitas vezes, une os institutos aqui tratados, que é, em nosso

pensar, a Justiça Tributária.

E aqui, Justiça Tributária não necessariamente sob o enfoque da capacidade contributiva, posto que o objetivo a que se presta este abreviado estudo é de tratar de conceitos voltados mais ao Direito Processual em si.

Em outras palavras, a Justiça Tributária ou Fiscal de que tratamos é aquela do processo, num cenário mais próximo do ideal que outorgue tanto ao particular quanto à Fazenda Pública condições e prerrogativas para desenvolveram suas atuações num espectro de ampla instrução e desenvolvimento procedimental e processual.

Não se pode furtar ao registro da dicção do Artigo 5º, inciso LV da CF/88: "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".

De se notar que a Carta Magna, por óbvio, além de incluir o processo administrativo (de um modo amplo, ou seja, não só o Tributário) no rol de Direitos e Garantias Fundamentais do seu Art. 5º, o fez para os "litigantes" e "aos acusados em geral", sendo absolutamente clara a extensão da referida proteção tanto ao Ente Público demandante como o particular.

E aqui, no que concerne ao Processo Administrativo Fiscal, reside um ponto deveras controvertido, e, justamente por isso, deve ser objeto de debate e reflexão.

Num primeiro momento, pode parecer que o Processo Administrativo Fiscal, por se realizar nos quadrantes da Administração Pública, ensejaria um tratamento que se preste unicamente para chancelar e confirmar o lançamento tributário levado a efeito pelo Ente tributante, numa conotação no sentido de que o ato administrativo submetido à apreciação nos limites da lide administrativo-tributária não deva clamar pela tão propalada Justiça Fiscal ou Tributária.

No entanto – e aqui nos parece estar, talvez, o gancho a unir alguns conceitos do Processo Administrativo Fiscal com a Extrafiscalidade – ambos, muito embora sujeitos quase que unilateralmente à vontade Estatal, devem buscar a Justiça Tributária como um meio de estabelecer freios e contrapesos no que concerne à pretensão exacional do Ente Público.

2. O CONTEÚDO FINALÍSTICO DO CONTRADITÓRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Na hipótese de um particular ter seu direito lesado, poderá impugnar o fato tanto na esfera administrativa como na judicial. Todavia, ainda que opte por discutir a questão na instância administrativa, nada impede que o Administrado, a qualquer tempo, acesse o poder judiciário para ver seu direito atendido. Tal prerrogativa encontra previsão constitucional no denominado de princípio da inafastabilidade da jurisdição, elencado no art. 5º, inciso XXXV, da CRFB/88, pelo qual "a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito".

Para Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2003, p. 465), o processo administrativo tributário "é uma série ordenada de atos administrativos mediante o qual manifesta-se a administração tributária a respeito de uma relação sua com o contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária".

E, sem dúvida, um dos mais relevantes princípios do Processo Administrativo Fiscal é o contraditório, previsto, inclusive – como se viu acima – na Constituição Federal, juntamente com a ampla defesa.

Logo se vê que o Processo Administrativo Fiscal pode ocupar um papel importante para o equilíbrio das relações jurídico-tributárias. Aliás, não se olvide que referido princípio encontra-se previsto no Título II - Dos Direitos e Garantias Fundamentais e no Capítulo I - Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos da Carta Republicana de 1988, de modo que, ao rigor do seu Art. 60, § 4º, inciso IV, sequer pode ser objeto de discussão proposta que pretenda suprimir os direitos e garantias individuais.

Não menos relevante é o devido processo legal, previsto, igualmente, na CF/88 no inciso LIV do mesmo Art. 5º, pelo qual "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Destarte, ao fim e ao cabo, o conteúdo finalístico do contraditório no Processo Administrativo Fiscal parece apontar para a necessidade de se identificar, nessa relação fisco-contribuinte, em qual medida a conjunção de esforços desses partícipes do acertamento tributário contribui para o encontro da Justiça Fiscal.

Aqui, a pretensão não é de enfocar a Justiça Fiscal ou Tributária apenas sob os

preceitos de isonomia e neutralidade que a devem revestir, mas sim sob um ponto de vista finalístico que conecta esse relevante instituto com os princípios e propósitos do Processo Administrativo Fiscal.

Por óbvio que o conceito de neutralidade em matéria tributária está longe de ser mensurado, conforme professa Luís Roberto Barroso (BARROSO, 1996, p. 257):

> A idéia de neutralidade do Estado, das leis e de seus intérpretes, divulgada pela doutrina liberal-normativista, toma por base o status quo. Neutra é a decisão ou a atitude que não afeta nem subverte as distribuições de poder e riqueza existentes na sociedade, relativamente à propriedade, renda, acesso às informações, à educação, às oportunidades etc. Ora bem: tais distribuições, isto é, o status quo – não são fruto do freqüentemente, nada têm de justas. A ordem social vigente é fruto de fatalidades, disfunções e mesmo perversidades históricas. Usá-la como referência do que seja neutro é evidentemente indesejável, porque instrumento de perenização da injustiça. Veja-se que o problema não está só na neutralidade em si, mas em qual ponto de referência do que seja neutro. O status quo vigente nas sociedades desiguais – e poucas não o são – certamente não pode fundar-se no status quo não significa que não haja lugar para ela. Idealmente, o intérprete, o aplicador do direito, o juiz, deve ser neutro.

Para James Marins (MARINS, 2017, p. 122):

> O princípio da justiça, ainda que a alguns possa parecer impertinente, reclama constante reafirmação em ambiente de tantas equivocidades científicas. A busca pela justiça no âmbito do processo tributário é elemento de aproximação e harmonização entre a etapa administrativa e a judicial, cada qual com seu método próprio. Precisa ser reafirmado para que o processo tributário que tenha lugar no seio da Administração torne-se vivamente jurídico, isto é, atenda mais claramente aos princípios inerentes ao convívio Estado/cidadão, calçado no Estado de Direito e, logo, na "ideia de direito". Por tais razões, e diante do fato de que não há segurança de que, em sua função administrativa, o órgão executivo faça prevalecer a justiça por sobre sua finalidade específica (arrecadatória, v.g.), criam-se, entre outras coisas, dentro da própria atividade administrativa, órgãos destinados à revisão das questões que lhe são postas e assim façam justiça. Demonstra Allorio que, do ponto de vista da justiça, aquela concernente às questões tributárias é uma justiça qualificada – que se afigura mais grave que aquela referente a outros quadrantes da Administração Pública. A injustiça tributária praticada pela Administração seria duplamente injusta:

> "Onde o ato administrativo é injusto, o ato de imposição tributária é duas vezes injusto".

Com efeito, da mesma forma que a Justiça Tributária almeja um pretenso equilíbrio entre o poder de tributar e seus limites perante os Administrados, quer nos parecer que o Processo Administrativo Fiscal serve-se, também, de um propósito semelhante, qual seja de proporcionar tanto às Fazendas Públicas como ao particular a oportunidade de travar discussões técnicas no que toca ao objeto do lançamento tributário.

Outro aspecto de vital relevância para a discussão que aqui se pretende iniciar é no que toca à realização da justiça pela Administração Pública.

Novamente, para James Marins (MARINS, 2017, p. 68):

> *c. Administração Pública e realização da justiça.* Então, à Administração Pública não pode se afigurar estranho o objetivo de realização de justiça, fim genérico que deve prevalecer. Como não há segurança de que a justiça vá prevalecer no âmbito da Administração, criam-se dentro da Administração órgãos destinados à sua realização. A partir de considerações dessa natureza pode-se ver a Administração financeira como órgão de justiça. "Na atividade de imposição – diz Allorio – a Fazenda persegue um interesse de justiça". E fundamenta esta assertiva afirmando que *a Administração tributária não se propõe a ter por escopo a constituição de uma obrigação tributária sem justificativa na aplicação imparcial da norma fiscal,* mesmo porque "a justiça tributária é um interesse também administrativo do Estado: tanto mais aferível no Estado moderno, que insere em primeira linha, como objetivo supremo de sua atuação, e como legitimação verdadeira de sua razão de ser, a exigência da justiça coletiva, da qual a justiça tributária é também relevante aspecto".

A busca pela administração da Justiça, à qual deve se lançar o Poder Público enquanto regente das normas tributárias, quer nos parecer seja um dos panos de fundo para o desenvolvimento deste estudo.

A Administração Pública, a nosso ver, deve ter como norte, como mira, o conteúdo finalístico almejado, coincidentemente, tanto pela Extrafiscalidade como pela importância e manejo do Processo Administrativo Fiscal.

Em outras palavras, a procura por uma justiça tributária que afaste, ao máximo, as

desigualdades que a jurisdição tributária pode causar, mostra-se como uma das principais causas almejadas pelo Poder Público.

3. FINALIDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS DA EXTRAFISCALIDADE

Nesse particular, cabe trazer a registro que a utilização adequada de técnicas da extrafiscalidade tem por escopo, também, o atingimento de finalidades sociais e econômicas. Isso porque, na medida em que os tributos extrafiscais possuem o intento, dentre outros, de regular a atuação estatal, parece razoável afirmar que a extrafiscalidade atua como uma espécie de pesos e contra pesos no agir do Ente Público.

Para Ruy Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 1986, p. 197), a extrafiscalidade corresponde à intervenção no estado mediante tributos, a estimular ou a desestimular condutas.

Casalta Nabais, por seu turno, entende a extrafiscalidade como normas tributárias que têm o "intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais de seus destinatários" (NABAIS, 1998, p. 629).

A rigor, ao se abordarem os temas que aqui se pretende tratar, com o intuito de buscar traçar esses breves paralelos entre Extrafiscalidade e Processo Administrativo Fiscal, pensamos ser importante, também, trazer a registro alguns princípios e conceitos que informam os referidos institutos e que podem, como se disse, atuar como um possível liame que os conecta.

Sabe-se que a atividade exercida pelo Poder Público deve obediência à Constituição e, por corolário, aos princípios constitucionais que informam a atividade estatal.

Celso Antônio Bandeira de Mello é implacável (MELLO, 1999. p. 630):

> Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a forma mais grave de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque

> representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.[1]

Como se sabe, o tributo pode ter função fiscal, extrafiscal ou parafiscal.

Tributo fiscal pode ser definido como aquele em que o Estado apenas concentra preocupação em arrecadar.

O tributo pode ser considerado parafiscal quando se presta ao fim de amealhar recursos para o custeio de atividades que, em regra, apesar de não integrarem funções próprias do Estado, este as desenvolve através de entidades específicas.

Os tributos que são gravados pela extrafiscalidade exercem, muitas vezes, um papel de regulação econômica ou financeira.

Para James Marins, o Contribuinte encontra-se num estado de vulnerabilidade (MARINS, 2017, p. 44):

> Superado o "processo legislativo", promulgada a lei pelo Presidente da República e devidamente publicada, isto é, ingressada no ordenamento a lei criadora de obrigações que foi concebida pelo próprio credor, é no campo executivo que as vulnerabilidades dos contribuintes se avolumam. Em primeiro lugar, no plano infralegal ou pseudolegislativo, é comum a utilização distorcida dos atos regulamentares expedidos pelas Fazendas Públicas, como os decretos, os regulamentos, as instruções normativas e até mesmo as portarias. Rotineiramente estes atos infralegais ampliam o alcance dos comandos, acrescentam regras onde na lei não havia, criam conceitos inexistentes ou torcem os que existem na lei. O problema, além da grave ilegalidade desses instrumentos, encontra-se no fato de que, como já havíamos mencionado, os agentes administrativos são orientados a cumprir o regulamento independente da lei, sob pena de sofrer penalidades funcionais.

No que toca à extrafiscalidade ainda, importa trazer a lume a ideia de que haveria equivalência entre os conceitos de interesse público e interesse fazendário. A rigor, perante o

texto constitucional, o interesse público deve estar sempre acima dos interesses da Fazenda Pública. Isso porque, o mero desejo arrecadatório, por óbvio, não se pode sobrepor às determinações trazidas pelos princípios da legalidade, isonomia e aos direitos individuais, dentre outros (GONÇALVES, 2002, p. 76).

4. O CARÁTER NORMATIVO DA RELAÇÃO ENTRE EXTRAFISCALIDADE E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O PAPEL DO CONTRIBUINTE

Quando tratamos das relações entre o princípio do não confisco e a extrafiscalidade, ficou aclarado que dito princípio não pode ser oposto às determinações constitucionais que autorizam o exacerbamento da tributação para fins de política extrafiscal, sob pena de antinomia lógica, porquanto é cânone de hermenêutica não suportar o Direito disposições antitéticas.

Em relação ao ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), por exemplo, é de se dizer que, se a Constituição admite a expropriação (perda compulsória do direito de propriedade) mediante indenização em títulos da dívida agrária, para que a propriedade cumpra a sua função social - que, no caso da propriedade agrária, é produzir e produzir bem no interesse da coletividade - é curial que o Estado possa elevar a tributação em níveis suficientes de modo a estimular o proprietário rural a produzir adequadamente sob pena de, não o fazendo, ver-se obrigado a desfazer-se das terras por ter-se tornado antieconômico mantê-las improdutivas ou insuficientemente produtivas (COÊLHO, 2016, p. 236).

Para o saudoso professor Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2001, p. 167):

> A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

Logo se vê que há um conceito finalístico deveras saliente e relevante na extrafiscalidade, haja vista que esta pode se prestar à inibição de algumas condutas indesejadas, sejam estas pelo particular ou mesmo pelo próprio Ente tributante, como no caso das desonerações ou limitações ao poder de tributar.

Da mesma forma, quer nos parecer, se mostra o Processo Administrativo Fiscal, posto que atua como um modo de resolução de conflitos menos invasivo ao Administrado e por que não dizer, também, à própria Fazenda Pública na medida em que, em muitos casos, a resolução dos conflitos tributários, ainda na esfera administrativa, pode poupar o Estado de arcar com vultuosas sucumbências, além é claro, do manejo – muitas vezes deveras excessivo - da máquina pública judiciária.

No que concerne aos princípios atinentes ao Processo Administrativo Fiscal, podemos nos valer das lições de Fábio Soares de Melo, que buscou os subdividir em três categorias: princípios de natureza constitucional, princípios gerais de natureza administrativa e princípios específicos de natureza processual administrativa. No que se entende importar a este presente estudo, dentre os princípios de natureza constitucional, cabe registrar o da segurança jurídica, cujo postulado para aquele autor (MELO, 2012. P. 43):

> O conteúdo significativo da segurança jurídica se apresenta como a forma de regulamentação funcional e estrutural do ordenamento jurídico nacional, por meio da eficácia das normas jurídicas válidas, vigentes e eficazes. Nesse contexto, "num plano ideal, é possível cogitar de efetiva segurança jurídica quando os contribuintes tenham o prévio conhecimento das exigências fiscais, que lhes permita planejar, e exercer, suas atividades particulares ou profissionais".

No que toca aos princípios gerais de natureza administrativa, o citado autor professa (MELO, 2012. p. 50):

> No âmbito do Processo Administrativo Tributário, consideramos que configuram frontais desrespeitos ao princípio da moralidade, de forma exemplificativa, as hipóteses de (i) conversão de julgamento em diligências desnecessárias em razão de elementos já contidos nos autos; (ii) pedidos de vista protelatórios; (iii) autuação fiscal em desconformidade com entendimento jurídico consolidado (objeto de Súmula) pelos Tribunais Superiores; e (iv) não admitir o seguimento de peças recursais sem a inerente motivação, dentre outros.

Nesse espeque, é bom que se diga, o princípio da segurança jurídica está intimamente ligado ao postulado dos deveres atinentes à administração pública previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Também a eficiência – prevista textualmente no caput do mencionado artigo da Carta Magna – é um princípio sobremaneira indissociável ao ideal de um Estado forte.

Para Betina Treiger Grupenmacher (TAROSSO, 2017. P. 81):

> Juridicamente, a ideia de eficiência se refere à obtenção do resultado ótimo. Para o Direito, a atividade administrativa eficiente é aquela que utiliza racionalmente os recursos públicos, atuando com proporcionalidade, razoabilidade e transparência, pautando-se na ética e na moral. É "nas mãos" no legislador, no entanto, que está, em um primeiro momento, o compromisso com a observância do princípio da eficiência, dada a circunstância de que a justiça tributária se faz com a edição de leis respeitantes à capacidade contributiva e, também, porque o legislador é o responsável pela simplificação da legislação. Assim, a eficiência no âmbito da administração pública impõe a edição de leis simplificadoras, implementadoras da justiça tributária e, também, da atuação da administração fazendária pautada nos princípios da moralidade, da ética e da transparência.

Um outro princípio deveras relevante – aliás, quer nos parecer que aplicável tanto ao Processo Administrativo Tributário como também à Extrafiscalidade - é, sem dúvida, o interesse público.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, 1999. p. 20), a prevalência dos interesses da coletividade sobre os interesses dos particulares é pressuposto lógico de qualquer ordem social estável e justifica a existência de diversas prerrogativas em favor da Administração Pública, tais como a presunção de legitimidade e a imperatividade dos atos administrativos, os prazos processuais e prescricionais diferenciados, o poder de autotutela, a natureza unilateral da atividade estatal, entre outras.

Em sentido semelhante, o saudoso Professor Hely Lopes Meirelles (MEIRELLES, 2000, p. 95) ensina que o princípio se manifesta especialmente na posição de superioridade do poder público nas relações jurídicas mantidas com os particulares, superioridade essa justificada pela prevalência dos interesses coletivos sobre os interesses individuais. Para ele, o interesse coletivo, quando conflitante com o interesse do indivíduo, deve prevalecer.

Nota-se que tanto o Processo Administrativo Fiscal como a extrafiscalidade parecem estar voltados à atender, em alguma medida, este relevante princípio da supremacia do

interesse público sobre o particular, na medida em que, de um modo geral, voltam-se ao coletivo em detrimento do individual.

Com efeito, no Processo Administrativo Fiscal, a grande maioria dos Tribunais Administrativos são formados por composição paritária, qual seja aquela que indica haver julgadores que representam a iniciativa pública e também há os conselheiros que atuam pelo segmento institucional das Entidades ligadas aos contribuintes.

Pois bem.

Esse traço característico dos Tribunais que apreciam o Processo Administrativo Fiscal nos denota uma acentuada marca do interesse público, haja vista que a Fazenda, além de tomar assento nas sessões de julgamento, acompanha todos os atos processuais, agindo com total aptidão na formação do título executivo extrajudicial.

Ainda, tendo como base a subdivisão proposta por Fábio Soares de Melo (MELO, 2012. p. 68), inserido nos princípios específicos de natureza processual administrativa há a celeridade:

> O princípio da celeridade se apresenta como decorrência lógica do princípio da eficiência na esfera administrativa, insculpido no artigo 37, da Constituição Federal de 1988.
>
> E para que se busque o preciso conceito do princípio em referência, não se mostra relevante tecermos grandes considerações a seu respeito, pois a celeridade compreende a ideia de que as lides de matéria tributária, no âmbito do processo administrativo tributário, devam ser solucionadas de forma célere, rápida e eficaz.

Todavia, ousa-se pontuar que, para o atingimento da tão desejada celeridade no âmbito do desenrolar do Processo Administrativo Fiscal, não há somente a responsabilidade do Poder Público, mas sim também do particular, do contribuinte.

Isso porque a busca pela razoável duração do Processo (Administrativo e Judicial) do inciso LXXVIII, Art. 5º da CF/88 que diz: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” ainda que possa sinalizar um dever do Ente Público, certamente se mostra como

uma obrigação também do Administrado, evitando, por exemplo, fazer juntar manifestações eminentemente protelatórias no curso do Processo Administrativo Fiscal.

Porque não dizer que esse "dever colaborativo" do Contribuinte deve se caracterizar como um relevante instrumento para o atingimento da Justiça Tributária?

Como devido respeito, não se pode esperar que, apenas ao Poder Público seja atribuída a tarefa de zelar pelo bom emprego das técnicas que aproximem os atores das lides administrativas da Justiça Tributária.

Também ao particular cabe agir com o denodo e zelo com a coisa pública quando da condução do Processo Administrativo Fiscal.

Aliás, nesse contexto vale uma brevíssima digressão no sentido de se posicionar a moralidade tributária também direcionada à atuação do particular nas contendas que trava com o Poder Público, e porque não dizer também no processo administrativo fiscal.

Julio Cesar Santiago (SANTIAGO, 2015, P. 10) entende que há um excessivo e rigoroso "formalismo tributário" na Doutrina Brasileira acerca do tema da Moralidade, aduzindo que:

> Um dos problemas que impedem a inserção de debates mais profundos sobre a moralidade no direito tributário brasileiro é o fato de haver uma grande resistência doutrinária, ainda amparada exclusivamente em reflexões positivistas, que pode ser enquadrada dentro do que se convencionou denominar de formalismo tributário. Essa inclinação acaba por supervalorizar a norma em detrimento da realidade em que está inserida, deixando para o intérprete, muitas vezes, a atribuição de sentidos sem as limitações do contexto social.

Todavia, ainda que haja, de fato, um rigor formal acentuado na maneira com que a Ciência do Direito Brasileiro relaciona temas de grande espectro - como a moralidade tributária - com outros de igual relevância, o fato é que, salvo melhor juízo, não se pode conceber que a moralidade seja concebida apenas em direção ao Poder Público "isentando" o Administrado de agir em conformidade com os seus ditames.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se procurou observar, a extrafiscalidade exerce um relevante papel na dinâmica de pesos e contrapesos que o poder de tributar exerce sobre a sociedade. É por intermédio da extrafiscalidade que se pode alcançar, por exemplo, a própria seletividade que é traço característico de alguns impostos, tais como o IPI e o ICMS.

Nesse particular, a extrafiscalidade destina-se a ordenar a política econômica, incentivando ou desestimulando o consumo de determinadas mercadorias ou serviços.

Também nessa direção nos ensina Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1990, p. 23):

> Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Pensa-se que são justamente tais "valores constitucionalmente consagrados" que a aqui proposta conexão entre extrafiscalidade e Processo Administrativo Fiscal deve mirar.

Para Fábio Fanucchi (FANUCCHI, 1975. p. 56), "o tributo se caracteriza como extrafiscal no instante em que se manifestem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros".

Eros Roberto Grau classifica as formas de intervenção do Estado no domínio econômico. Na hipótese da tributação extrafiscal, de acordo com a referida classificação, trata-se de uma intervenção sobre o domínio econômico na modalidade de indução. Ou seja, o Estado atua com o uso de suas prerrogativas naturais (intervenção sobre o domínio econômico) e induz o comportamento dos particulares (GRAU, 2003, p. 126).

Um relevante exemplo do efeito salutar que a referida intervenção estatal pode produzir são as frequentes reduções do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) visando o incremento da indústria automobilística.

Outra destacada lição, da qual se observa um expressivo mecanismo de redução de desigualdades é a extrafiscalidade ambiental, pela qual se utiliza da tributação para atingir

uma determinada função social relevante, qual seja a tutela do meio ambiente.

De igual modo, o Processo Administrativo Fiscal surge como uma importante ferramenta ao dispor tanto do Ente Público como do Administrado, quer nos parecer também com um conteúdo finalístico de desestimular a utilização da máquina estatal judiciária, já muito combalida e deveras sobrecarregada, podendo o Processo Administrativo Fiscal ser erigido a um importante e sólido mecanismo de resolução de conflitos entre o Poder Público e o Particular.

Ainda que haja calorosas discussões acerca da possibilidade do Ente Tributante dispor de seu crédito tributário (mediante Transação, por exemplo) – haja vista que, num primeiro momento, tal crédito deve ser considerado indisponível – o fato é que há importantes ferramentas de finalização de contendas entre Fisco e Contribuinte e, dentre elas sem dúvida, o Processo Administrativo Fiscal.

Naturalmente que, nos dias atuais, a interferência - e participação - política em decisões jurídico-tributárias técnicas tem sido, sem sombra de dúvidas, a mais "danosa contribuição" para o desacerto e agravamento do já incompreensível sistema tributário brasileiro.

Como já tivemos a oportunidade de nos manifestar:

> É com base nessa - infelizmente combalida - confiança legítima que os Contribuintes depositam nas Administrações Fazendárias, de um modo geral, a esperança de que seus tão suados recursos tenham, pra dizer o mínimo, a destinação que lhes atenda em suas mais comezinhas necessidades. Ademais, esse mesmo primado, quer nos parecer, é o que também norteia a expectativa de que os órgãos estatais – diga-se, custeados pelos próprios contribuintes – possam funcionar com o mínimo de segurança jurídica, mirando uma solução (também minimamente estável) das controvérsias entre as Administrações Fazendárias e os administrados. [2]

Em confronto à imposição tradicional (tributação fiscal) que tem em mira apenas a arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para, em regra, custear os serviços públicos, a

[2] http://www.conjur.com.br/2015-ago-03/decisoes-politicas-abalam-confianca-contribuinte Página consultada em 14/05/2016 às 17:04 h

tributação extrafiscal (extrafiscalidade) costuma se projetar para os fins de visar, dentre outros aspectos, distribuição de renda, proteção da economia nacional, promoção de desenvolvimento nacional ou regional, enfim, implementação de políticas públicas que, a bem da verdade, parecem ir totalmente ao encontro dos propósitos perseguidos também pelo Processo Administrativo Fiscal.

Em outras palavras, verifica-se, seja no estudo da extrafiscalidade como no propósito do Processo Administrativo Fiscal, a busca do atendimento à supremacia do interesse público (quiçá de política pública), tendo em conta que ambos, se bem conduzidos, projetam à máquina estatal saldáveis - e em muitos casos – mensuráveis contrapartidas.

Pensa-se que é dever, tanto do administrador público como também do particular, nas suas esferas de atuação e competência – e dentro de um almejado contexto de mútua colaboração – envidar esforços para que, utilizando as ferramentas principais dos dois institutos que aqui se buscou estudar, a supremacia do interesse público seja atendida e que tantos conflitos que, sabidamente, geram ao Estado invasivos e custosos aportes, possam ser mitigados.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, vol. 23, n. 93, 1990.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Resenha Tributária,1975. p. 56.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais**.

São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8 Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito**. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**, 10 ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed., São Paulo: Forense, 2018.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.

SANTIAGO, Julio Cesar. **Moralidade Tributária: Um Projeto De Estudos Para A Fundamentação Da Tributação No Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. UFRJ, 2015.

SOARES DE MELO, Fábio. **Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos.** São Paulo: Dialética, 2012.

TAROSSO, Fabriccio Petreli (Coord.) **Direito Tributário Paranaense. Vol. II.** Curitiba: Instituto Memória. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.