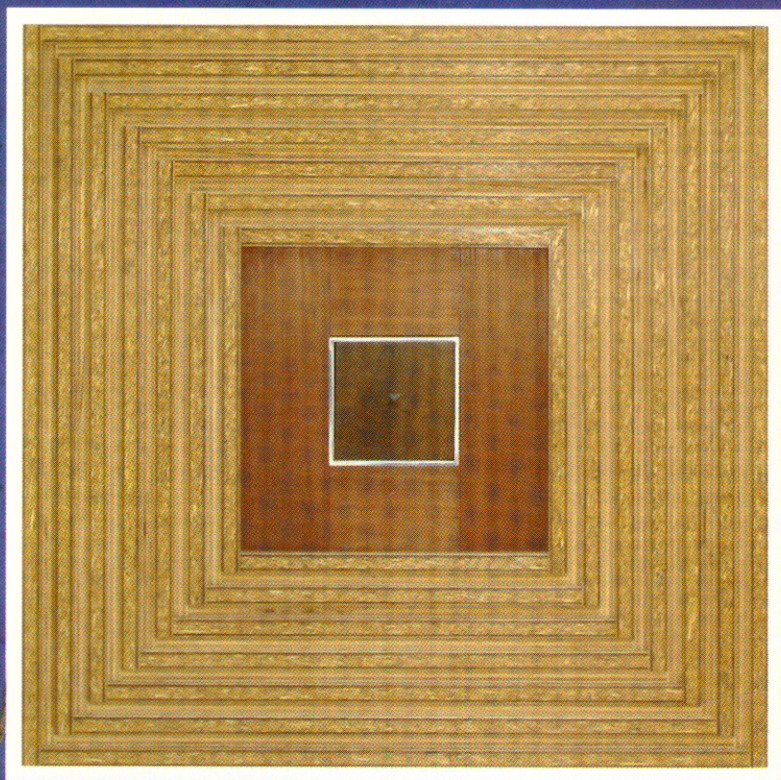


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



135

José Marcos Domingues - As taxas e os preços do Ibama. Compensação de taxas e outras vicissitudes da TCFA

A consulta. 1. Introdução. 2. O princípio do poluidor-pagador e as espécies tributárias. A taxa ambiental. 3. Características próprias da tributação ambiental. Finalidade e controle de proporcionalidade da taxa. 4. A taxa no Sistema Tributário Nacional e as taxas ambientais. 5. Notas da taxa no Direito brasileiro. 6. As taxas ambientais do Ibama. Resposta à consulta.

75

Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Maneira - Planejamento tributário e aquisição/incorporação de empresas - questões atinentes ao IRPJ e à CSLL

1. A estruturação societária atual. 2. A reestruturação societária. 3. Esclarecimentos iniciais. 4. Elisão e evasão fiscal. 5. Inaplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. 6. Legislação comercial e normas regulamentares. 7. Critérios de avaliação de preço de mercado das ações para fins de alienação. 8. Da aquisição de ações. 9. Da incorporação de sociedade. 10. Conclusão pela licitude da operação. 11. Respostas.

95

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Contribuição previdenciária - decadência - CTN art. 173, I - Lei 8.212 (STJ - 1ª S.) 115
- Contribuição previdenciária - taxa de serviços - gorjetas - incidência (TRF da 1ª R. - 7ª T.) 119
- ICMS - base de cálculo - redução - crédito pela alíquota maior - princípio da não-cumulatividade - estorno proporcional - ilegalidade (STJ - 1ª T.) 122
- ICMS - fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público - não-incidência (STJ - 1ª T.) 130
- ICMS - repetição de indébito - tributo indireto - transferência de encargo financeiro - CTN art. 166 (STJ - 1ª S.) 136
- Imunidade - entidade de educação e assistência social - imóveis desocupados - não-contemplação (STJ - 2ª T.) 139
- IPTU - fato gerador - contribuinte - possuidor - obrigação "ex lege" (STJ - 1ª T.) 142
- ISS - construção civil - base de cálculo - inclusão do valor dos materiais (STJ - 2ª T.) 147
- ISS - serviço de retífica, preparo etc. de motores de aeronaves contratado por empresa do exterior - exportação ou não - LC 116 - resultado da operação (STJ - 1ª T.) 149
- Mandado de segurança - indicação errônea da autoridade coatora - correção - teoria da encampação (STJ - 1ª T.) 160
- Responsabilidade do sócio - contribuição previdenciária - ciência do inadimplemento - ato ilícito - lesão ao Erário (STJ - 1ª T.) 166
- Valor do ato inconstitucional - inexistência - nulidade - anulabilidade - eficácia "ex tunc" e "ex nunc" - modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade - não-recepção de ato estatal pré-constitucional (STF - 2ª T.) 174

Decisões e Despachos

- Cofins - base de cálculo - inclusão ou não do valor do ICMS - matéria sob apreciação do STF - efeito suspensivo a recurso extraordinário (Min. Celso de Mello, do STF) 180
- Compensação de créditos anteriores do contribuinte com débitos para com o INSS - Lei 11.196 - direito adquirido - razoabilidade da tese (Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira, do TRF da 4ª R.) 181
- Compensação de ofício - créditos apurados e débitos com exigibilidade suspensa - parcelamento - Lei 11.196 (Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, do TRF da 4ª R.) 183
- Contribuição previdenciária - decadência - prazo - CTN - inaplicabilidade do art. 45 da Lei 8.212 (Des. Fed. Luiz Stefanini, do TRF da 3ª R.) 184
- Execução fiscal - Bacen Jud - necessidade de esgotamento de meios para localização de bens (Min. Denise Arruda, do STJ) 186
- Execução fiscal - citação por edital - exigência de esgotamento dos meios disponíveis, sobretudo por oficial de justiça (Des. Fed. Regina Helena Costa, do TRF da 3ª R.) 189
- ICMS - crédito - entrada de insumos usados em industrialização - saída com redução de base de cálculo - estorno proporcional (Min. Ricardo Lewandowski, do STF) 191
- Imposto de renda - desapropriação - ganho de capital - não-incidência (Min. Eliana Calmon, do STJ) 192
- Modulação de efeitos da não-recepção de norma pela CF/88 - razões de segurança

jurídica - elementos fáticos informadores da decisão (Min. Gilmar Mendes, do STF)	193	• Cofins - cooperativa - adequado tratamento ao ato cooperativo - CF art. 146, III, "c" - isenção - LC 70 - impossibilidade de supressão por lei ordinária (STJ - 2ª T.)	208
• Multa de 300% - princípio da vedação do confisco - CF art. 150, IV - aplicação (Min. Cezar Peluso, do STF)	197	• Cofins - cooperativas - isenção - LC 70 - MP 1.858 - revogação (STJ - 1ª S.)	208
• Nota fiscal eletrônica - exigência de pagamento de tributos, para emissão - matéria constitucional - competência do STF (Min. Barros Monteiro, Presidente do STJ)	198	• Cofins e PIS-importação - serviços prestados por representantes comerciais fora do país (Div. de Trib. da SRRF da 10ª RF)	210
• Parcelamento - MP 303 - desistência de processos judiciais em andamento - embargos de declaração - argumento de orientação contrária à adotada pelo STF (Des. Fed. Regina Helena Costa, do TRF da 3ª R.)	199	• Compensação tributária, sem efeito prescricional - autorização por acórdão do STJ - reclamação - interpretação administrativa restritiva ao julgado (STJ - 1ª S.)	210
• Parcelamento - MP 303 - procuração - desistência de ação - renúncia - exigência de poderes especiais (Min. Marco Aurélio, do STF)	200	• Competência - ação de cobrança - contribuição sindical - EC 45 (STJ - 2ª T.)	211
• Parcelamento - MP 303 - procuração - poderes para desistir da ação - renúncia a direito - distinção (Min. Cármen Lúcia, do STF)	201	• Competência - execução fiscal - FGTS - EC 45 (STJ - 1ª S.)	212
• Parcelamento - MP 303 - procuração - poderes para desistir da ação - renúncia a direito que embasa a demanda - distinção (Min. Castro Meira, do STJ)	201	• Contribuição ao seguro de acidente de trabalho - alíquota - grau de risco de cada estabelecimento da empresa - CNPJ (STJ - 1ª S.)	212
• Parcelamento - Refis III - MP 303 - adesão com base em valor futuro e incerto - impossibilidade (Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, do TRF da 4ª R.)	202	• Contribuição ao seguro de acidente de trabalho - inexistência de ofensa à legalidade estrita, tipicidade cerrada, igualdade e à vedação de delegação legislativa (STF - 2ª T.)	213
• Parcelamento - Refis III - MP 303 - crédito-prêmio do IPI, em discussão - liminar (Min. João Otávio de Noronha, do STJ)	202	• Contribuição previdenciária - acordos trabalhistas - verba indenizatória - necessidade de comprovação (STJ - 1ª T.)	213
		• Contribuição previdenciária - auxílio-educação - bolsa de estudo - não-incidência (STJ - 2ª T.)	214
		• Contribuição previdenciária - gratificação por execução de mandados - incidência (STJ - 1ª T.)	214
		• Contribuição previdenciária - proventos e pensões - EC 20 - inconstitucionalidade - restituição de valores descontados (STF - 1ª T.)	214
		• Contribuição previdenciária urbana e rural - empresa agroindustrial - regime anterior à Lei 8.212 (STJ - 1ª T.)	215
		• Contribuição previdenciária - vale-transporte - Lei 7.418 - pagamento em pecúnia - incidência (STJ - 2ª T.)	216
		• Contribuição previdenciária - vencimentos - servidor público - proventos de aposentadoria e pensões - EC 41 - incidência (STF - Pleno)	216
		• Contribuição previdenciária - verbas recebidas nos primeiros 15 dias de afastamento por doença - não-incidência (STJ - 2ª T.)	218
		• Contribuição sindical criada por lei - cobrança - competência - EC 45 (STJ - 1ª S.)	218
		• Contribuição sindical - enquadramento do contribuinte como empregador rural - ação monitória (STJ - 2ª T.)	219
		• Contribuição sindical rural - legitimidade da CNA para a cobrança (STJ - 2ª T.)	219
Ementário de Acórdãos			
• Ação de consignação - pagamento recusado ou dificultado pelos órgãos arrecadadores (STJ - 1ª T.)	204		
• AFRMM - mercadoria importada - destino final - porto na região nordeste - não-incidência (STJ - 2ª T.)	204		
• Apreensão de mercadoria sem nota fiscal - auto de infração lavrado - ilegalidade (STJ - 2ª T.)	205		
• Certidão negativa de débito fiscal - oferta de garantia, não consistente em dinheiro, em ação cautelar - inviabilidade de expedição (STJ - 1ª T.)	205		
• Certidão negativa de débito - impossibilidade de a Fazenda Pública impor penalidades que inviabilizem a atividade empresarial (STF - 1ª T.)	207		
• Certidão positiva com efeitos de negativa - execução fiscal - caução de bem imóvel, em ação anulatória de débito - impossibilidade (STJ - 1ª T.)	207		

Lançamento Inexistente e Decadência no Direito Tributário

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Recentemente chegou a nosso conhecimento caso no qual um auto de infração foi entregue ao contribuinte autuado sem a assinatura do autuante, falta que ensejou afinal a improcedência da ação fiscal. Entretanto, mesmo tendo decorrido mais de cinco anos, a Receita Federal lavrou novo auto de infração, invocando o amparo do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional. Coloca-se, então, a questão de saber se o referido dispositivo aplica-se ao caso, tendo-se em vista que o auto de infração sem assinatura do autuante é um ato administrativo *inexistente*, ou se está definitivamente consumada a decadência do direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento.

O Código Tributário Nacional estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.¹ Pode ser suscitada, no caso em referência, a questão do alcance da norma invocada para justificar o novo lançamento. E pode ser questionada a própria validade dessa norma.

Já nos manifestamos pela validade do disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, à consideração de que a lei pode alterar os conceitos de direito privado, e nossa manifestação foi citada por Manoel Álvares que o contrapôs à doutrina de Ruy Barbosa Nogueira.² Meditando mais sobre o assunto, especialmente em face de caso concreto do qual tomamos conhecimento recentemente, chegamos à conclusão de que a norma em referência está a merecer mais atenção. Primeiro, porque as autoridades da Administração Tributária têm dado a ela interpretação que abrange o lançamento inexistente, ignorando inteiramente a distinção entre este e o lançamento nulo. Segundo, porque a rigor esse dispositivo nem deve ser aplicado, pois contraria o princípio da razoabilidade e assim está em conflito com a vigente Constituição.



**Hugo de Brito
Machado**

*é Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5ª Região,
Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.*

¹ Código Tributário Nacional, art. 173, inciso II.

² Manoel Álvares, em Vladimir Passos de Freitas (coordenador), *Código Tributário Nacional Comentado*, RT, São Paulo, 1999, p. 664.

Assim, resolvemos voltar ao assunto para abordar essas duas questões, a saber, a da distinção que se impõe, na aplicação da norma albergada pelo art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, entre o lançamento *nulo* e o *inexistente*, e a questão da inconstitucionalidade dessa mesma norma, por contrariedade ao princípio da razoabilidade.

2. Lançamento Nulo e Inexistente

2.1. Aplicação da norma do art. 173, inciso II, do CTN

Estabelece o art. 173 do Código Tributário Nacional duas datas para o início do prazo de decadência, vale dizer, para o início do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário. A primeira data, que está indicada em seu inciso I, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. E a segunda, que está indicada no inciso II, é a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A primeira das duas questões que propomos neste estudo consiste em saber qual é o alcance da norma do inciso II, do art. 173, do Código Tributário Nacional. As autoridades da Administração Tributária, em todos os níveis, pretendem que a expressão *decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado* abranja todas as decisões que julguem improcedente a ação fiscal sem apreciar o seu mérito. Tais decisões estariam anulando o lançamento por vício formal.

Como se vê, essa compreensão da norma ignora completamente qualquer distinção entre o lançamento *nulo* e o lançamento *inexistente*. Distinção que a nosso ver não pode ser desconsiderada. Não porque devamos atenção aos conceitos de Direito Privado, e sim porque a distinção entre o nulo e o inexistente se impõe pela própria Lógica Jurídica, que em nenhuma área do Direito pode ser desconsiderada. É que a verificação da *validade* de qualquer ato jurídico pressupõe sua existência. Se o ato não existe, não há lugar para o questionamento a respeito de sua validade. Não se poderá dizer, portanto, se o ato em questão é válido, ou se é nulo.

A aplicação da norma do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, só pode ocorrer se estivermos diante de um lançamento que tiver sido *anulado*. Se tiver tido sua validade discutida. Se existir, no plano jurídico.

Ruy Barbosa Nogueira doutrina, com inteira propriedade:

“Observe-se que, quando uma decisão de maior relevância, como a que declara ou reconhece *nulo* o lançamento (não apenas anulável) repõe a descoberto, no tempo, apenas a data da ocorrência do fato gerador que é a mesma do início da decadência, é porque o lançamento foi reconhecido *inexistente*.

Neste caso, se decidiu antes do termo final de cinco anos, é evidente que a Fazenda poderá refazer o lançamento; mas se já tiver passado o prazo de cinco anos da decadência do direito de lançar, não poderá mais fazê-lo porque este direito já se extinguiu.”³

2.2. Distinção entre o nulo e o inexistente

A distinção entre o nulo e o inexistente é assunto polêmico. No âmbito do Direito Privado, Silvio Rodrigues registra que não são poucos os que se opõem à teo-

³ Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, p. 329.

ria dos atos jurídicos inexistentes, sustentando ser a mesma, além de incorreta, inútil e inconveniente.⁴ Já no âmbito do Direito Administrativo, Hely Lopes Meirelles refere-se ao ato inexistente, mas termina por colocá-lo como sinônimo do ato nulo. Em suas palavras:

“*Ato inexistente*: o que apenas tem aparência de manifestação regular da Administração, mas não chega a se aperfeiçoar como ato administrativo. É o que ocorre, p. ex., com o ‘ato’ praticado por um usurpador de função pública. Tais atos equiparam-se, em nosso Direito, aos atos nulos, sendo, assim, irrelevante e sem interesse prático a distinção entre nulidade e inexistência, porque ambas conduzem ao mesmo resultado - a invalidade - e se subordinam às mesmas regras de invalidação.”⁵

Diogenes Gasparini ensina, com inteira propriedade:

“Diz-se perfeito o ato administrativo quando completo ou formado. Vale dizer: quando materialmente nada lhe falta: quando tem motivo, conteúdo, finalidade, forma, causa e assinatura da autoridade competente. Em suma, quando existe. Neste sentido é chamado de ato existente. É o ato, como diz a maioria dos autores, que completou seu ciclo de formação ou, como assegura Régis Fernandes de Oliveira (*Ato administrativo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 51), é o ato que ‘existe como entidade jurídica’. A perfeição, como se vê, não se confunde com a validade nem com a eficácia, embora seja pressuposto inafastável tanto de uma como de outra.”⁶

No âmbito da Teoria Geral do Direito, a melhor doutrina em torno do ato inexistente foi desenvolvida por Pontes de Miranda, que nos ensina:

“Não existir, estando no mundo jurídico, seria absurdo; não se pode raciocinar, em qualquer ciência, sem se respeitar o que é lógico, o que é matemático e o que é físico. A categoria do inexistente é ineliminável, porque o mundo jurídico não abrange todo o mundo fático, nem se identifica com ele; a categoria do nulo existe, porque se teve de classificar e nomear o que é o mínimo tolerado dentro do mundo jurídico, embora passa ser apontado como extremamente viciado, deficiente. Não se pode dizer que o conceito de inexistente seja inútil ao jurista: é de interesse do nadador saber onde se acaba a piscina. Ainda no plano da eficácia, o ato inexistente é ato que não poderia produzir efeitos; ato jurídico nulo, o que não os produz. A ineficácia do inexistente é consequência de não existir; a ineficácia do nulo é supressão.”⁷

Há, sem dúvida, uma diferença essencial entre o nulo e o inexistente. E a identificação dessa diferença é de grande utilidade em certos casos, como o que se coloca diante da norma albergada pelo art. 173, inciso II, do CTN, que confere ao lançamento o efeito de garantir à Fazenda Pública a reabertura do prazo decadencial. Assim, a menos que se negue também ao ato nulo esse efeito, a distinção entre o nulo e o inexistente, nesse contexto, é da maior relevância.

Não fiquemos, porém, apenas em considerações doutrinárias. Vejamos a jurisprudência dos tribunais. O Direito positivo vivenciado, posto em prática, onde podemos registrar, nos campos do Direito Processual Civil e do Direito Administrativo, manifestações eloqüentes no sentido da não-produção de efeitos de atos considerados inexistentes.

⁴ Silvio Rodrigues, *Direito Civil - Parte Geral*, 20ª edição, Saraiva, São Paulo, 1989, p. 314.

⁵ Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 17ª edição, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 157.

⁶ Diogenes Gasparini, *Direito Administrativo*, 8ª edição, Saraiva, São Paulo, 2003, p. 66.

⁷ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, tomo IV, 3ª edição, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, p. 53.

2.3. O recurso inexistente

Em rápida pesquisa na jurisprudência registramos, no âmbito do Direito Processual Civil, manifestação do Superior Tribunal de Justiça, nestes termos:

“Processual Civil. Agravo Regimental. Petição. Ausência de Assinatura do Advogado. Recurso Inexistente. Diligência para corrigir o Defeito. Impossibilidade. Agravo Regimental Improvido.

1. É inexistente o recurso não assinado pelo advogado da parte. Precedentes: AgRg no REsp nº 620.727/RS, 1ª Turma, Min. Eliana Calmon, *DJ* de 21/02/2005; AgRg no REsp nº 244.536/DF, 1ª Turma, Min. José Delgado, *DJ* de 22.05.2000; AgRg no AG nº 482.827/SC, 2ª Turma, Min. Franciulli Neto, *DJ* de 08.09.2003; AgRg no AG nº 442.224/RJ, 3ª Turma, Min. Antônio de Pádua Ribeiro, *DJ* de 19.08.2002.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.”⁸

Como se vê, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o recurso que não contém a assinatura do advogado da parte é ato processual inexistente. E a afirmação da impossibilidade de diligência destinada a corrigir o defeito mostra que não se trata de nulidade, mas de inexistência do ato.

É que o suposto recurso pode ter sido interposto por qualquer pessoa, quando somente poderia fazê-lo o advogado da parte interessada, e colher a assinatura posteriormente significaria admitir um recurso fora do prazo.

2.4. Ato administrativo inexistente

Também no âmbito do Direito Administrativo, registramos manifestações do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido, em julgados que portam as seguintes ementas:

“Administrativo. Licitação. Proposta Financeira. Ausência de Assinatura. Invalidez. A proposta financeira é o documento mais importante da licitação, por representar o compromisso em realizar os pagamentos. Estando ela sem assinatura, não possui valor probante, sendo inexistente. Segurança denegada.”⁹

Assim também, um auto de infração que não contém a assinatura do agente público que o lavrou, é ato administrativo inexistente. E a decisão que reconhece essa inexistência não se confunde com a decisão que anula o lançamento por vício formal, referida pelo art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional. Reconhecida a inexistência do auto de infração nenhum efeito subsistirá.

Se a decisão que reconhece a inexistência do lançamento ocorre antes de decorrido o prazo de cinco anos extintivo do direito de lançar, a Fazenda Pública certamente poderá fazer o lançamento. Se, porém, tal decisão ocorre depois de transcorrido aquele prazo, consumada estará a decadência.

3. O art. 173, II, do CTN e o Princípio da Razoabilidade

3.1. As críticas ao art. 173, inciso II, do CTN

A norma albergada pelo art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, tem sido alvo de várias críticas da doutrina. Ruy Barbosa Nogueira assevera não ser

⁸ STJ, 1ª Turma, AgRg no AgRg no Ag 721.585/SC, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 16/05/2006, *DJU* de 01/08/2006, p. 374.

⁹ STJ, 1ª Seção, MS 6.105/DF, rel. Min. Garcia Vieira, julgado em 25/09/1999, *DJU* de 18/10/1999, p. 197 e *RSTJ* vol. 130, p. 36.

possível a concessão de um novo prazo na hipótese de anulabilidade por vício formal precisamente porque na hipótese mais grave, que é a de inexistência do lançamento, o decurso do prazo de cinco anos é fatal para o direito da Fazenda Pública. Entretanto, centra o seu argumento na ausência de aptidão da sentença para recriar o direito de lançar. Em suas palavras:

“A sentença que tinha anulado o lançamento por vício formal, ainda que definitiva, não tem o efeito de recriar direito de lançar, porque este só é instituído por lei e não por ato judicial.

Logo, o inciso II, como acessório do art. 173, que institui prazo de decadência, não tem validade jurídica, pois nada institui em matéria de decadência prevista no *caput* do próprio art. 173 e sua interpretação é tão-só ab-rogante.”¹⁰

Luciano Amaro, por seu turno, assevera que:

“o art. 173, II, cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser ‘anulado’ (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade e não da mera anulabilidade) por decisão administrativo ou judicial definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que se torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos inteirinho, como ‘prêmio’ por ter praticado um ato nulo.”¹¹

Ives Gandra da Silva Martins, embora admita que o dispositivo é injusto, reconhece sua validade, afirmando:

“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção.

...

Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente já conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese, de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado.”¹²

3.2. Inconstitucionalidade do art. 173, inciso II, do CTN

A norma do art. 173, inciso II, outorga um prêmio à Fazenda Pública, reabrindo em favor desta o prazo de que dispõe para constituir o crédito tributário, quando os seus agentes violarem a lei tentando constituir crédito tributário sem observarem as formalidades exigidas para tanto. Não é razoável, portanto, sendo merecida a crítica que lhe tem sido feita.

¹⁰ Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, p. 330.

¹¹ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Saraiva, São Paulo, 2004, pp. 394/395.

¹² Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 2006, p. 461.

Não é razoável, porque subverte os conceitos doutrinários concernentes ao instituto da decadência. Como assevera Paulo de Barros Carvalho,

“... contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido”.¹³

Também não é razoável, é extremamente injusto. Não apenas porque outorga um prêmio ao violador da lei, mas também porque esse prêmio consiste em deixar indefinidamente sem limite no tempo o direito de lançar, o que implica tratamento flagrantemente desigual em favor da Fazenda Pública na relação tributária.

Ressaltando a importância da razoabilidade, é a lição autorizada de Linares Quintana:

“Para determinar y decidir la conformidad y adecuación de los actos del Estado con la Constitución Nacional, ésta, en su letra y su espíritu, ha impuesto la *regla de la razonabilidad*. Toda actividad estatal para ser constitucional debe ser razonable. Lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario, y significa: conforme a la razón, justo, moderado, prudente, todo lo cual puede ser resumido: con arreglo a lo que dice el *sentido común*. El Congreso, el Poder Ejecutivo, los jueces, cuando actúan, en el ejercicio de sus funciones específicas, deben hacerlo de manera razonable. *Todo acto gubernativo debe resistir a la prueba de la razonabilidad. La ley que altera, y con mayor razón todavía, suprime el derecho cuyo ejercicio pretende reglamentar, incurre en irrazonabilidad o arbitrariedad, en cuanto imponga limitaciones a éste que no sean proporcionadas a las circunstancias que las motivan y a los fines que se propone alcanzar con ellas.*”¹⁴

Razoabilidade e proporcionalidade são na verdade princípios fundamentais do Direito, indispensáveis para a proteção contra o arbítrio. Estudando o princípio da proporcionalidade, Paulo Bonavides assevera:

“Tanto a jurisprudência constitucional em vários países da Europa como os órgãos da Comunidade Européia já não vacilam em fazer uso freqüente desse princípio. A doutrina, por sua vez, busca consolidá-lo como regra fundamental de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado de Direito, fazendo assim da proporcionalidade um princípio essencial da Constituição.”¹⁵

Ressalte-se, finalmente, que a norma do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, presta-se para estimular nos agentes públicos a desatenção para com os direitos do cidadão. Permite que estes formulem exigências tributárias sem a menor atenção para as formalidades legais inerentes à atividade tributária, certos de que se afinal seus atos forem anulados por vício de forma as mesmas exigências podem ser reproduzidas. E isto em certos casos pode prejudicar a própria Fazenda Pública, pois, se o tributo é realmente devido, o melhor, o razoável, é ceder diante da alegação de vício formal e iniciar novo procedimento, escoimado dos vícios alegados, e não insistir no procedimento viciado, ensejando o seu anulamento alguns anos depois diante da certeza da reabertura do prazo para lançar.

Por tudo isto nos parece que a norma do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, além de não ser aplicável aos casos de lançamento *inexistente*, padece de flagrante inconstitucionalidade.

¹³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição, Saraiva, São Paulo, 2003, p. 465.

¹⁴ Segundo V. Linares Quintana, *Tratado de Interpretación Constitucional*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 559.

¹⁵ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 360.