10

ICMS – APLICABILIDADE E REDUÇÕES DE MULTAS NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

ELCIO REIS

Sumário

1. Natureza jurídica da obrigação tributária. **2.** Conseqüências do nascimento da obrigação tributária. **3.** A indisponibilidade do crédito tributário e das penalidades. **4.** O ilícito tributário. **5.** A coatividade do direito. **6.** A administração pública. **7.** Estado de direito e administração pública. **8.** Princípio da moralidade administrativa. **9.** Multas na lei de ICMS. **10.** Denúncia espontânea – interpretação sistêmica (arts. 138 e 161 do CTN, arts. 150, § 6º, 146 e 155, inciso XII da Constituição Federal). **11.** O parcelamento de débito tributário – moratória individual. **12.** Conclusões. **13.** Bibliografia.

1 NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A análise de qualquer problemática em matéria tributária depende inexoravelmente do correto entendimento de premissas fundamentais, dentre as quais se colocam em patamar superior a natureza jurídica da obrigação tributária e a observância dos princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade, da publicidade e da vinculação aos ditames da lei.

Assim, tendo a obrigação tributária como causa a lei, a sua natureza jurídica é *ex lege*, donde a sábia conceituação de *Rubens Gomes de Souza* – [1] um dos autores do CTN.

> "Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)."

1 *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 83 *in fine*.

2 CONSEQÜÊNCIAS DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em decorrência de ser a obrigação tributária *ex lege* advém uma série de conseqüências para o agente público fazendário e para o contribuinte. Este, nascida a obrigação, vê-se na contingência de responder com a totalidade de seus bens e rendas, de qualquer origem ou natureza, quer estejam livres ou gravados por ônus real ou por cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade para o seu implemento, excetuados apenas aqueles que a lei houver declarado absolutamente impenhoráveis (arts. 184 do CTN e 30 da Lei n. 6.830, de 22/9/80).

Para o agente público se apresentam o poder e o dever de exigir, na forma da lei, o cumprimento da obrigação tributária. Isto significa que o agente público tem de pautar os atos administrativos sob a égide única e exclusiva do princípio da vinculação legal. Em matéria tributária jamais pode o agente público se utilizar da discricionariedade, ou seja, não tem o poder da conveniência, ou da oportunidade de praticar ou não o ato, nem pode praticá-lo aquém, nem além dos ditames da lei. Tem, necessariamente, de obedecer à lei sob pena de responsabilidade funcional. Não pode se omitir, nem agir de forma diversa do que lhe impõe a lei.

Donde a lição de *Paulo de Barros Carvalho*,[2] consoante a qual, tomando ciência da ocorrência de descumprimento de dever normativo por parte do contribuinte, ou do nascimento de obrigação tributária, o agente fazendário tem não só o poder, mas também o dever de lavrar o auto de infração e assevera com inigualável precisão: "É o Poder Público, exercendo uma atividade vinculada e obrigatória – 'poder-dever'."

Cumpre trazer à colação a lição do citado mestre, quando estabelece a distinção entre ato de lançamento e auto de infração:

> "... o auto de infração pode ou não conter um lançamento, se bem que com ele jamais se confunda. E abriga a figura do lançamento na medida augusta em que o agente administrativo aplica a lei material tributária, realizando os pressupostos daquele ato jurídico que esmiuçamos. No mais, não apresentará senão ato jurídico administrativo de aplicação de dispositivos sancionadores, além da notificação que, por via de regra, o acompanha.
> Havemos de discernir duas hipóteses distintas: a) auto de infração que exige o tributo, aplicando as penalidades previstas pelo seu não-recolhimento; e b) auto de infração que somente aplica penalidade, inexistindo

2 Decadência e prescrição. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 1, p. 91.

> a formalização da exigibilidade de tributo. No primeiro caso, o auto de infração, embora não seja um lançamento, hospeda, no mesmo corpo documental, aquele ato. O lançamento seria, nessa hipótese, ato específico, apenas expresso no mesmo documento em que se exprime outro ato, qual seja o da aplicação da lei tributária sancionatória. Há identidade documental, mantendo cada um sua peculiar autonomia. Na segunda hipótese, não há como falar-se de lançamento, uma vez que o agente vai descrever um procedimento violador de preceitos jurídicos tributários, aplicando a penalidade cabível.
> É lícito concluir, portanto, que auto de infração e lançamento são atos jurídicos administrativos distintos, se bem que, às vezes, possam vir contidos no mesmo documento. Isso não deve parecer estranho, na proporção em que, em muitas oportunidades, outro ato vem exarado no mesmo documento. É o caso da notificação, que vimos constituir natureza distinta, quer do lançamento, quer do ato que aplica sanções tributárias."[3]

3 A INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DAS PENALIDADES

É público e notório que o constituinte, ao estabelecer regras, princípios e preceitos do regime federativo brasileiro, outorga autonomia aos Estados-Membros para legislar sobre a criação dos impostos que lhes são conferidos na repartição exaustiva da competência tributária, obedecidos os princípios garantidores do estatuto do contribuinte, explicitados nos arts. 150 a 153 da CF.

Mas o constituinte foi além da repartição das competências tributárias, porque, além de estabelecer princípios garantidores do estatuto do contribuinte, aceitando ser o crédito tributário e penalidades bens indisponíveis, estabeleceu no § 6º do art. 150 que a remissão e a anistia somente podem ser concedidas através de lei específica federal, estadual ou municipal.

Com efeito, está dito no citado dispositivo constitucional que:

> "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g."

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 87-89.

A respeito do preceito constitucional acima transcrito assevera com inigualável precisão a emitente Doutora *Mizabel de Abreu Machado Derzi*:[4]

"O art. 150, § 6º da Constituição de 1988, foi alterado pela Emenda n. 3, de 1993, para ganhar uma extensão maior [...]
A Emenda n. 3 de 1993, nesta parte, aperfeiçoou a Constituição. Eliminou o distinguo anterior inadequado e estendeu o princípio da legalidade específica a quaisquer subsídios e causas extintivas ou excludentes do crédito tributário. Com isso, o ditame objetivamente consagra:

– a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, sub-repticiamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovados pelo silêncio ou desconhecimento da maioria;
– a especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo.
Assim, a Constituição consagra o princípio da exclusividade da lei tributária de modo que leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo de Direito Tributário – mas que trate de tributo diferente daquele para o qual se dá a isenção ou a redução – não podem conceder remissões, anistias, incentivos fiscais e outros benefícios tributários. As exonerações ou vêm previstas em lei específica que as regule exclusivamente ou em lei tributária, disciplinadora do correspondente tributo, que o favor legal exclui.

A lei não pode mais conceder à autoridade administrativa a faculdade de remitir de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art. 172 do Código Tributário Nacional, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.
O princípio federativo é supraconstitucional e o art. 98 do Código Tributário Nacional admite uma outra leitura, como se vê mais adequada à superioridade desse mesmo princípio fundamental. Acresce também que manter o federalismo é preservar a democracia. Não custa repetir com o jurista alemão *Stein* que, nos países de democracia intermitente como no nosso, o federalismo – como forma de dispersão espacial do poder – é uma segurança adicional da liberdade. A divisão dos poderes, segundo *Montesquieu*,

4 O Princípio da unidade econômica do país. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, v. 9, p. 25/28.

quase não tem mais significado prático [...] O federalismo é uma nova forma de evasão da força (Cf. STAATSRECHT. *Op. cit.*, p. 329)."

E acrescenta *Roque Antônio Carraza*:[5]

"A anistia, pois, perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade, como observa *Paulo de Barros Carvalho*. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito. Por óbvio, as remissões e as anistias só poderão ser concedidas por meio de lei editada pela pessoa política tributante. Só quem tributou – tendo competência constitucional para fazê-lo – pode remitir ou anistiar."

Portanto, está vedado pelo constituinte que se conceda anistia, remissão, a não ser através de lei específica. Assim, respeitado que tem de ser a autonomia das entidades políticas, no regime federativo brasileiro, se a penalidade decorre de preceito de lei estadual, se o crédito tributário resulta da incidência de norma *agendi* estadual, lei federal não pode conceder anistia, nem remissão.

4 O ILÍCITO TRIBUTÁRIO

O Doutor e emérito Professor *Sacha Calmon Navarro Coelho*[6] nos ensina que:

"O ilícito tributário e a teoria da tipicidade – O princípio da legalidade – A feição típica do delito fiscal.
Ora, se a sanção tributária incide toda vez que no mundo real, fenomênico, ocorre uma infração, o dever tributário estatuído em lei, é lógico que dita infração constitui um comportamento típico. Todavia, a tipicidade do ato ilícito no Direito Tributário não precisa, necessariamente, de descrição exaustiva na lei. Os deveres tributários (ou, se se prefere, as obrigações tributárias) são deveres *ex lege* e são de duas espécies: a) pagar tributo; b) cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadorias desacobertadas de documentação fiscal etc.). A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste: a) não pagar o

5 *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 391/392.
6 *Teoria e prática de multas tributárias* – Infrações tributárias – Sanções tributárias. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 20/21, 23/25 e 39/41.

tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos. Mas as sanções – quase sempre sanções pecuniárias – devem ser previstas em lei.
Infrações – Traços peculiares – Categorias de ilícito tributário – Infrações substanciais e formais – Regime jurídico.
Partindo-se do pressuposto de que a infração é transgressão de preexistente dever legal (ou contratual), necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração. Em se tratando de sanções tributárias, será preciso examinar primeiramente a obrigação e depois a sanção.
Os deveres tributários (obrigações na terminologia do CTN) são: a) pagar o tributo; b) cumprir as prestações de fazer e não fazer fixadas nas leis tributárias.
O art. 113 do CTN traduz o que se acabou de afirmar em linguagem obrigacional, com os seguintes dizeres:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1° A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2° A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.'

Isto exposto, para seguir a terminologia do CTN, é lícito afirmar que os deveres tributários, ou melhor, que as obrigações tributárias são de dois tipos: a) obrigação principal, de dar, consistindo no pagamento do tributo; b) obrigação acessória, de fazer ou não fazer, consistindo em prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação.
Na relação jurídico-tributária cabe ao *solvens* cumprir a obrigação em favor de *accipiens*. Se não o faz, transgride dever legalmente previsto e incide em censura.
O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória, implica ilicitude. Conseqüentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de 'substanciais' e as segundas, de 'formais'. Dessarte, a infração que caracteriza descumprimento de obrigação principal – pagamento de tributo – será substancial e a que vulnerar obrigação acessória – fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos – será formal. A assertiva encontra respaldo em *Rubens Gomes de Souza*, para quem a característica conceitual da infração tributária residia na circunstância de estar em conexão com a obrigação tributária, principal ou acessória.

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva com um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na discrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um plus (*v.g.*, dolo específico), como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, a infração não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário aplicáveis e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra, as sanções são pecuniárias (multas). São inconversíveis em penas privativas da liberdade e, em alguns casos, passam de pessoa do infrator para os sucessores, *inter vivos* ou *causa mortis*.
Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração *in concretu* incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o suposto, advém a conseqüência, no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.
As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de moratórias ou de revalidação; e as que sancionam aos que desobedecem obrigação acessória respondem pelo apelido de formais ou isoladas.
Ambas, para citar *Carnelutti*, possuem a característica de ser 'um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito' e, a semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: 'o intimidativo (psicológico), que visa a evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal', no magistério de festejado autor brasileiro.
A hipótese de incidência da norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação principal é não ter o contribuinte – destinatário da multa – pago o tributo, tê-lo feito a destempo ou insuficientemente. As situações descritas se equivalem. A hipótese de incidência da norma sancionante, que aplica multa por descumprimento de obrigação acessória, é ter o contribuinte feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigatório fazer.
A multa, à semelhança de outros entes jurídicos, resulta numa prestação pecuniária. O tributo também, assim como a indenização em dinheiro e

certas prestações contratuais, tais como o juro no mútuo, o *aluguer* na locação, o foro no arrendamento, o laudênio na transmissão de enfiteuse, o preço na compra e venda e nas prestações de serviço. Todas estas prestações pecuniárias ocorrem nos marcos de relações jurídicas envolvendo pólos credores e devedores.

Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).

Aqui, vai-nos interessar a multa *ex lege* ou legal (de que a fiscal é subespécie).

Diferencia-se do tributo porque neste a prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, tem por causa a realização de um fato lícito qualquer (ter renda, ser proprietário, exportar, receber serviços públicos, ter imóvel valorizado por obra pública, ser empregador etc."

Consoante precisa lição de *Hector Villegas*:[7]

"A infração é predominantemente objetiva e para a sua tipificação e correspondente aplicação de sanção, não é necessária a investigação do elemento subjetivo. Pune-se a conduta em si mesma, pela interferência com a atuação formal do Estado, prescindindo-se do ânimo com o qual esta conduta obstaculizante veio a se produzir.

Em outras palavras, cometida a ação ou omissão violatória do dever formal, em nada interessa ter sido ela intencional (dolosa) ou negligente (culposa)."

5 A COATIVIDADE DO DIREITO

E com inigualável precisão terminológica ressalta *Paulo de Barros Carvalho*[8] que:

"O traço característico do direito é a coatividade, que se exerce, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como conseqüência do descumprimento de seus deveres, aquelas duas espécies de providências.

7 *Direito penal tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 159.
8 *Curso de direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 342-343.

Os seres humanos, exclusivos destinatários das regras jurídicas do direito posto, encontram-se diante de diferentes caminhos no constante inter-relacionamento tecido pela vida em sociedade: ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam tais comportamentos, incorrendo, por via de conseqüência, nas chamadas sanções. O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlace uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um vínculo jurídico que há de forma-se entre dois sujeitos. A proposição hipótese está ligada à proposição tese ou conseqüência pelo conectivo deôntico, modalizado nas formas permitido, obrigado ou proibido, une os sujeitos da relação – credor e devedor.

O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Novamente aqui estamos lidando com a dualidade terminológica que tantos problemas já causou no campo das investigações científicas sobre a hipótese tributária.

Atrelada ao antecedente ou suposto está a relação jurídica vinculando o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico. Denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.

[...]

'O suposto das regras sancionatórias, como já vimos, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta. Tratando-se de matéria tributária, o ilícito por advir da não-prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de *deveres instrumentais ou formais*.

Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais."

6 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Consoante preceitua o art. 37 da Constituição Federal:

> "A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e..."

Portanto, por determinação do constituinte, os princípios básicos que regem a administração pública direta, indireta ou fundacional são: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. E em matéria tributária há de ser acrescentado observância da estrita vinculação dos atos administrativos aos ditames legais.

A respeito do tema cumpre trazer a manifestação precisa do eminente Desembargador *Carlos Alberto Ortiz*:[9]

> "O mais destacado, ainda que não mais importante que os outros e nem prejudicial deles, é o princípio da *legalidade*, em face do que a administração pública e, assim, o agente público, só pode agir em estrita conformidade com o comando legal, ou seja, em consonância com o que a lei expressamente autoriza ou determina.
> A lei bitola de tal modo a atuação funcional que, ao contrário do cidadão comum no exercício de seus direitos, o agente público não pode agir livremente, relativamente ao que não é legalmente proibido, só podendo atuar em consonância com a norma legal.
> O interesse público é sempre indisponível, ao revés do interesse particular. A essa linha de legalidade, ajusta-se, desde logo, o *probus administratos*.
> O princípio da *impessoalidade* decorre da indisponibilidade do interesse público, no sentido de que o agente procede em conformidade com a lei e atento à finalidade da atividade administrativa, sem cogitar de sua vontade. Deve atuar pois, sem subjetivismo de qualquer espécie, alheio a seus preconceitos, ideologias, preferências e tendências, ainda que, positivamente, não possa eliminar todas essas influências no enfoque da lei, que sempre precisa interpretar para aplicar.
> A impessoalidade também pode ser, ainda que não necessariamente, aspecto apreciável da probidade administrativa. A exação funcional há de ser primordialmente asséptica, livre da contaminação de subjetivismo.

9 Improbidade administrativa. *Cadernos de Direito Constitucional e Eleitoral*, n. 28, p. 11/13.

> O princípio da *publicidade* estabelece que os atos administrativos sejam públicos ainda que sempre se ressalve à lei a possibilidade de excepcionar em face de certas circunstâncias especialíssimas. A regra, porém, é de que os atos sejam públicos, ou praticados com prévio conhecimento dos interessados em geral, ou pelo menos publicados na imprensa oficial ou autorizada. A publicação, quando não existam interessados diretos, que devam ser pessoalmente intimados, é geralmente ficta, por editais.
> [...] o princípio da *moralidade*. Guindada à condição de postulado constitucional, a moralidade administrativa não pode ser anteposta e sim integrada à legalidade da atuação do agente público. Ou seja, se a Administração deve cumprir as normas legais e tem dever com igual peso de fazê-lo com observância dos preceitos morais.
> Objeta-se porém, que a moralidade tem a eiva do subjetivismo, mas esse argumento perde expressão quando se lembra que são os atos administrativos norteados pelo interesse público.
> Só se pode considerar na atuação do agente público o interesse público, jamais o pessoal, dele, ou de terceiro, ou de grupos. Impõe-se, por exemplo, como meta da atividade administrativa, o coletivo ao individual; o geral ao especial, o isonômico ao distintivo.
> O abuso de poder pelo administrador, muitas vezes, decorre do abuso do direito (uso abusivo das leis) e a moral administrativa é que, maior parte dessas vezes, vai distinguir o *uso* da norma legal do seu *abuso*.
> O denominado poder discricionário do agente público, na realidade, é poder-dever, legalmente limitado pela competência, pela forma, pelos motivos e pelo objeto e moralmente restrito à finalidade do ato administrativo.
> A discricionariedade, portanto, só se há de invocar, escapando da investigação judicial, quando se trate de conveniência e oportunidade do ato administrativo (ainda que uma e outra possam ser alegadas abusivamente, o que se examinará em cada caso).
> O agente público tem, dentre seus deveres funcionais de conduta, o da probidade, que se conferirá pela observância dos princípios postos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, em destaque, como visto, o da moralidade.
> Observe-se que, inovando em relação à Constituição Federal anterior, que só dava ação popular ao cidadão para anular atos lesivos ao patrimônio das entidades públicas (art. 153, 31), a atual assegura tal ação não só para anular o ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, mas o ofensivo 'à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural' (art. 5º, inciso LXXIII)."

7 ESTADO DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As assertivas dos eméritos administrativistas, a seguir transcritas, são incontestes:

" 'Em um Estado de Direito a administração não se encontra apenas na impossibilidade de agir *contra legem* ou *praeter leger*, mas está obrigada a agir sempre *secundum legem*';[10]
'Administrar é aplicar a lei de ofício';[11]
'no ato administrativo, portanto, a regra é a ausência da autonomia de vontade';
'no ato administrativo, o fim, o interesse, já está estabelecido de antemão e o sujeito não pode eximir-se de buscá-lo' onde assevera *Cirne Lima*[12] 'o fim e não a vontade domina todas as formas de administração. Supõe destarte a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica, reconhecendo-lhe uma finalidade própria. Jaz, conseqüentemente, a administração pública, debaixo da legislação, que deve enunciar e determinar as regras de direito';
'Em administração não há liberdade de querer. Só se pode querer o que sirva para cumprir uma finalidade antecipadamente estabelecida em lei'.[13]

8 PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

O princípio constitucional da moralidade afirma *Diogo de Figueiredo Neto*:[14]

"Moralidade na aplicação da lei, é certo, mas agora, é necessário que saibamos distinguir a atividade administrativa pública estatal, da atividade administrativa não-estatal e, ainda, a execução privada, de direção pública, da atividade administrativa pública.
É necessário que o critério da pública administração cada vez mais se defina pela existência de um interesse público específico em jogo. Dê-se, a tutela desses interesses, por agentes públicos ou por agentes privados, a partir de normas recebidas ou de normas próprias pouco importa para o

10 STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*, Paris: Sirey, 1954, p. 69.
11 SEABRA FAGUNDES, M. *O controle de atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 17.
12 Princípios de direito administrativo. Porto Alegre: Sulina, 1954, p. 22.
13 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo de direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 13.
14 Moralidade administrativa: do conceito à efetivação. *Revista do XVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado* – Procuradoria Geral do Estado de Alagoas – Teses, p. 47.

princípio da moralidade administrativa; há sempre uma conduta a ser exigida, de acordo com a disciplina interna da instituição, que preserve e garanta a destinação finalística estabelecida na lei que erigiu, não importa quais interesses, à categoria de interesses públicos específicos.
Observe-se que a ação popular, instituída pela Constituição de 1988 para "anular ato lesivo à moralidade administrativa" (art. 5°, LXXIII), não se restringe a ato administrativo, praticado pelo Estado, nem exige que se caracterize também uma ilegalidade. Aquela ação constitucional tem cabimento qualquer que seja a espécie de ato de gestão administrativa (público ou privado) que lese os interesses mencionados (patrimônio público, moralidade administrativa, meio ambiente e patrimônio histórico e cultural) tenha sido ou não legal a sua prática."

9 MULTAS NA LEI DE ICMS

A Lei n. 6.763 de 26/12/75, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, prescreve multas de mora, conhecidas como de revalidação e as formais (isoladas), aquelas pelo não-adimplemento da obrigação tributária e essas pelo descumprimento de algum dever instrumental. E também estabelece regras a serem observadas, tais como:

1ª. as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não-cumprimento de obrigação tributária acessória (são os deveres instrumentais, deveres normativos, deveres formais) e principal (art. 53, § 1°);

2ª. o pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades (art. 53, § 2°);

3ª. a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão administrativo, desde que não resulte de comportamento reincidente, nem de inobservância de resposta dada em processo de consulta, definitivamente solucionada ou de anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo, nem tão pouco tenha a infração sido praticada com dolo ou dela resulte falta de pagamento do tributo (art. 53, §§ 3° e 5°);

4ª. a redução é condicionada ao pagamento do valor remanescente da multa no prazo de 30 dias contados da intimação do contribuinte, sob pena de ficar restabelecida a multa pelo seu valor original (art. 53, § 8°);

5ª. na falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, a multa moratória tem a graduação adiante especificada, mas será cobrada em

dobro, em havendo ação fiscal, na hipótese de ter havido espontaneidade apenas no pagamento do tributo:

a) 3% (três por cento) sobre o valor do imposto, se recolhido o débito integral dentro de 15 (quinze) dias, contados do término do prazo previsto para o recolhimento tempestivo;

b) 7% (sete por cento) sobre o valor do imposto, se recolhido depois de 15 (quinze) e até 30 (trinta) dias, contados do término do prazo previsto para o recolhimento tempestivo;

c) 15% (quinze por cento) sobre o valor do imposto, se recolhido depois de 30 (trinta) e até 60 (sessenta) dias, contados do término do prazo previsto para o recolhimento tempestivo;

d) 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor do imposto, se recolhido depois de 60 (sessenta) e até 90 (noventa) dias, contados do término do prazo previsto para o recolhimento tempestivo;

e) 30% (trinta por cento) sobre o valor do imposto, se recolhido depois de 90 (noventa) dias, contados do término do prazo previsto para o recolhimento tempestivo;

6ª. havendo ação fiscal a multa é de 100% (cem por cento), observadas as seguintes reduções:

a) a 30% (trinta por cento) de seu valor, quando o recolhimento ocorrer dentro do prazo de 10 (dez) dias, contados da data do recebimento do termo expedido pela Fazenda Pública Estadual;

b) a 40% (quarenta por cento) de seu valor, quando o recolhimento ocorrer depois de 10 (dez) e até 30 (trinta) dias, contados da data do recebimento do termo expedido pela Fazenda Pública Estadual, ou até o momento do recebimento do auto de infração, se este ocorrer em prazo menor;

c) a 50% (cinquenta por cento) de seu valor, quando o recolhimento ocorrer dentro de 30 (trinta) dias, contados da data do recebimento do auto de infração, ou na falta deste, após esgotado o prazo previsto na alínea anterior;

d) a 70% (setenta por cento) de seu valor, quando o recolhimento ocorrer depois de 30 (trinta) dias do recebimento do auto de infração e antes de vencido o prazo para interposição de recurso contra a primeira decisão de mérito proferida na esfera administrativa;

e) a 70% (setenta por cento) de seu valor, quando o recolhimento ocorrer dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data do recebimento do auto de infração, se revel o autuado;

7ª. na substituição tributária a multa é de duas vezes o valor do imposto, aplicando-se-lhe as reduções acima especificadas, mas sem prejuízo das sanções penais cabíveis;

8ª. a multa é reduzida a 30% também na hipótese em que o pagamento do crédito tributário seja efetuado no ato da fiscalização, mediante emissão do Conhecimento de Arrecadação.

Essas regras são de anistia condicionada ao pagamento do tributo e dentro do prazo fixado (art. 181, inciso II, letra d do CTN).

E acerca das multas de mora *Zelmo Denari*[15] afirma que são...

"... derivadas do inadimplemento pura e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito.

Com a habitual clareza, o civilista *Messineo* nos dá aviso dos diferentes modelos de comportamento normativo:

'A sanção pode operar com base em dois pressupostos: ou porque foi violada a norma que, no interesse geral, impõe determinado dever, ou porque foi violado um direito subjetivo alheio garantido pela norma [...] Em cada um dos casos a sanção tem caráter diferente: se no primeiro a finalidade é de restaurar o ordenamento jurídico violado, no segundo, sua finalidade é de restaurar o direito subjetivo que foi atacado'.

Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, *Kelsen* refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir.

A conseqüência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação de sanção: as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.

Como derradeiro argumento – reportando-nos ao capítulo das Sanções Tributárias –, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o

15 *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 24-25.

pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.
Essas razões convergiram para o entendimento doutrinário, estrenuamente sustentado por *Fernando Perez Royo*, que considera incorreto operar com um conceito amplo de ilícito tributário. A infração tributária, sem sentido estrito, é constituída pela violação de normas de conduta para os quais o ordenamento jurídico prevê uma reação de caráter repressivo, vale dizer, punitivo. Com rigor terminológico, ficam desqualificadas as demais infrações, cujas sanções ostentam caráter meramente reparatório, como as designadas multas de mora."

10 DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INTERPRETAÇÃO SISTÊMICA (ARTS. 138 E 161 DO CTN, ARTS. 150, § 6º, 146 E 155, INCISO XII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)

Já ficou sobejamente ressaltado que a anistia somente pode ser concedida por exigência expressa do texto constitucional, através de lei específica tributária federal, estadual ou municipal. Assim, o texto constitucional afasta a possibilidade da anistia ser concedida por lei complementar, por decretos, por resoluções, por convênios. Então, diante da clareza e exaustividade do preceituado no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, constitui-se em equívoco manter a exegese literal do art. 138 do CTN. Ademais, a convicção jurídica dos que escreveram em tal sentido se formou anteriormente à redação atual do citado preceito constitucional. E tem-se a convicção de que com a cientificidade jurídica – característica de genialidade inerente a esses mestres do Direito, haverão eles de rever seus posicionamentos para nos proporcionar irretorquíveis ensinamentos. Aos mestres dos mestres, chamados por Deus, rendemos nossas homenagens, na pessoa do Ministro *Aliomar Baleeiro*,[16] que, ao comentar o art. 138, asseverou de maneira precisa *in verbis*:

"*Exclusão da Responsabilidade pela Confissão*
Libera-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de quaisquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o *quantum* da obrigação fiscal ainda depender de apuração.
Há nessa hipótese confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração."

16 *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 495.

Não titubeamos em reconhecer que, em sendo, omissa a legislação da entidade tributante, prevalece o entendimento do Ministro. Mas esta não é hipótese da lei mineira que estabeleceu multas moratórias como acima se viu, na denúncia espontânea, de maneira graduativa e em função do prazo para o pagamento. Entender que, em qualquer circunstância, havendo denúncia espontânea, está o Fisco impedido de cobrar as multas especificadas na lei ordinária, é, data vênia, ler a Carta Fundamental com instrumento desafinado. Com magistralidade, através da palavra escorreita e cadente, com a velocidade da sonoridade, atingindo, agora, a velocidade da luz, enfeixando-se em energia, vencendo e ultrapassando a quaisquer barreiras materiais, a oratória do Mestre dos Mestres *Geraldo Ataliba* penetra na consciência dos estudiosos do Direito, tomando firme e valiosa suas inesquecíveis lições de que, num Estado de Direito, o sistema jurídico nacional é e está, sempre, em perfeita harmonia com a Carta Fundamental. É a Carta Magna quem dá a nota da sinfonia, donde imprescindível que a leitura das normas infraconstitucionais se faça, sempre, de modo harmonioso com o texto constitucional vigente. Assim, o exegeta tem de manter afinadas as cordas de seu violino na interpretação do sistema jurídico nacional. E nenhuma dúvida pode haver de que a leitura dos dispositivos do CTN se faça de conformidade e em perfeita harmonia com o texto constitucional, entendendo quais são de lei completar, visto que na Constituição Federal, de 1988, está estabelecido que cabe à lei complementar:

"I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamentos, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, CF);

IV – e no art. 155, inciso XII, da Constituição Federal, está dito que cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos..."

Assim, não pode haver dúvida de que normas inseridas em lei complementar que não se enquadrarem nas especificidades dos acima transcritos dispositivos constitucionais, são meras regras de lei ordinária federal. Destarte, o art. 138 do CTN não se coaduna com as exigências para ser entendida como norma de lei complementar, mas, sim, como regra de lei que concede anistia limitada e condicionada, como ficou sobejamente demonstrado. Mister se faz dizer, que há inúmeras decisões judiciais no sentido de que, em havendo denúncia espontânea, é indevida a multa, mas em todas não houve o pré-questionamento do preceituando no texto constitucional vigente.

A redação do art. 138 é do teor seguinte:

"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração."

É sabido e ressalta *Roque Antonio Carrazza*[17] com precisão:

"Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito, ao Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem, com ela, uma relação de total compatibilidade. Também os Poderes Executivo e Judiciário que, afinal, têm a seu cargo a missão de aplicar a lei (*lato sensu*), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas, é da Lei das Leis.

Temos, destarte, que inconstitucional é a lei (ou o ato normativo de inferior tope) que contravém, em sua letra ou em seu espírito, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios encargos na Constituição. Portanto, inconstitucional é, não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito.

17 *ICMS*. 2. ed., São Paulo: Malheiros, p. 14.

Eis por que é na Constituição que, em última análise, devem ser buscadas as soluções para os mais graves problemas jurídicos.
Como as normas jurídicas sempre encontram seu fundamento de validade no nível superior, elas convergem para a Constituição, que, ocupando a cúspide da pirâmide normativa, legitima toda a legislação infraconstitucional, que dela deriva."

E se apóia na lição de *Hans Kelsen*[18] consoante a qual as normas de nível legal ou infralegal devem, em última análise, executar os preceitos constitucionais. E também se arrima nos ensinamentos dos constitucionalistas portugueses *Gomes Canotilho*[19] e *Vidal Moreira*, *in verbis*:

" 'A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela.' 'A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela'."

Na interpretação do citado dispositivo legal também não pode ficar esquecida a leitura do art. 161 do CTN do teor seguinte:

"O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou de lei tributária.
§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

Acresce ainda que a Lei Estadual de n. 6.763, de 26/12/75, em seu art. 210 prescreve que:

"Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

18 *Teoria pura de direito*.
19 *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991, p. 45.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação da fiscalização do imposto.
§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração."

Cumpre também ressaltar que o TFR consagrou na Súmula n. 208 o entendimento de que: "A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea."

E na Súmula n. 209 o entendimento segundo o qual: "Nas execuções fiscais da Fazenda Nacional, é legítima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória."

11 O PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO – MORATÓRIA INDIVIDUAL

No Código Tributário Nacional em relação à moratória individual estão consagradas as regras seguintes:

1. pode ser concedida pela autoridade administrativa desde que autorizada por lei (art. 152, II).

2. a moratória concedida em caráter individual – parcelamento de débito – não gera direito adquirido;

3. o parcelamento de débito somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data do despacho concessivo, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo – salvo se de maneira diversa dispuser ordinária da Entidade Política competente para instituir o tributo (art. 154 c/c art. 152 do CTN).

12 CONCLUSÕES

1ª. A redução de multa fixada em lei é regra de anistia e, em conseqüência, exige o atendimento dos requisitos estabelecidos no § 6º do art. 150 da Constituição Federal.

2ª. A anistia, segundo o CTN (art. 181), pode ser concedida em caráter geral e limitadamente. Exemplos de anistia limitada, sob condição e a termo vê-se no art. 56, inciso II da Lei n. 6.763, de 26/12/75. Há outros exemplos na lei estadual, a do art. 210 é anistia da multa isolada, decorrente de descumprimento de dever normativo, sob a condição de haver denúncia

espontânea acompanhada do pagamento do tributo e de multa de mora e demais acréscimos legais.

3ª. No parcelamento de débito – moratória individual – o legislador ordinário federal, estadual ou municipal pode estabelecer:

a) número de prestações;

b) as condições para a concessão;

c) abranger os créditos tributários não constituídos definitivamente e os objetos de denúncia espontânea, ainda não notificados (ver arts. 153 e 154 do CTN);

d) redução de penalidades.

4ª. A Lei Estadual de n. 6.763, de 26/12/75 não normatizou o parcelamento de débito.

5ª. A autoridade fazendária não pode, na concessão de moratória individual – parcelamento de débito –, reduzir multas fixadas em lei.

13 BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Antônio Carlos Cintra. *Extinção do ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Apontamentos sobre os agentes e órgãos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros.

_____. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

_____. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: Fumarc/UCMG.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva.
_____. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva.
BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva.
BITTENCOURT, C. A. Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. Rio de Janeiro: Forense.
BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. Lançamento tributário. *In: Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. IV.
CAMPOS, Antônio J. Franco. *Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky.
CANOTILHO, Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
CARRAZA, Roque Antônio. *Conflitos de competência*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. *ICMS*. 2. ed., São Paulo: Malheiros.
CARVALHO, A. A. Contreiras. *Doutrina e aplicação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1991.
_____. Decadência e prescrição. *Cadernos de Pesquisas tributárias*, n. 1, 1976.
_____. *Teoria da norma tributária*. Livraria dos Advogados.
CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Do controle da constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Forense.
CERQUINHO, Maria Cuervo Silva e Vaz. *O desvio de poder no ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense.
_____. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense.
_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
COSTA, Alcides Jorge. *Obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária.
CRETELLA JÚNIOR, José. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense.
DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense.

_____. *Elementos de direito tributário*. Bauru: Juriscredi.
_____. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.
DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. O princípio da unidade econômica do país. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual*, v. 9.
FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Introdução ao direito administrativo*. São Paulo: Resenha Universitária.
FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária.
FIGUEIREDO NETO, Diogo de. Moralidade administrativa: do conceito à efetivação. *Revista do XVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado* – Procuradoria Geral do Estado de Alagoas – Teses.
FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. *Direito constitucional comparado*. Belo Horizonte: Del Rey.
FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Edições Lael.
FRANÇA, R. Limongi. *Formas e aplicação do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. *Princípios gerais de direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
GORDILLO, Agustin. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
GRECO, Marco Aurélio. *Dívidas fiscais*. São Paulo: Saraiva.
_____. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva.
GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr.
HORTA, Raul Machado. *Estudo de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey.
_____. *A autonomia do Estado-Membro no direito constitucional brasileiro*.
KELSEN, Hans. *Teoria pura de direito*.
LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
LEÃES, L. G. Paes de Barros. *Obrigação tributária*. São Paulo: José Bushatsky.
LEITE, Luciano Ferreira. *Discricionariedade administrativa e controle judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. Porto Alegre: Sulina, 1954.
MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense.
MARINHO, Josaphat. *Estudos constitucionais*. Bahia: Universidade Federal da Bahia.

MARQUES, José Frederico. *Direito penal tributário*. São Paulo: Resenha Tributária.
MARTINS, Cláudio. *Normas gerais de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense.
MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva.
MICHELI, Gian Antônio. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José Bushatsky.
OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Ato administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
ORTIZ, Carlos Alberto. Improbidade administrativa. *Cadernos de Direito Constitucional e Eleitoral*, n. 28.
RIBEIRO, Vinício. *O Estado de direito e o princípio da legalidade da administração*. Coimbra: Coimbra Editora.
RIVERO, Jean. *Droit administratif*. Paris: Cedex Dalloz 05.
SEABRA FAGUNDES, M. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Forense.
SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Paris: Sirey, 1954.
TRIGUEIRO, Oswaldo. *Direito constitucional estadual*. Rio de Janeiro: Forense.
UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva.
_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky.
VILLEGAS, Héctor. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
_____. *Direito penal tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do lançamento tributário*. Bauru: Juriscredi.
_____. *Do procedimento administrativo*. São Paulo: José Bushatsky.
_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais.