

Recurso em matéria tributária

GERALDO ATALIBA

Professor titular das Faculdades de Direito da Universidade de S. Paulo e Universidade Católica de S. Paulo.

SUMÁRIO

- a) *Preliminares.*
- b) *Considerações gerais.*
- c) *Momento pré-legislativo e direito positivo.*
- d) *Justiça pura e Justiça formal.*
- e) *Conseqüências práticas da distinção entre ciência das finanças e direito financeiro.*
- f) *Traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro.*
- g) *Caráter dogmático do direito.*
- h) *A função jurisdicional e o caráter dogmático do direito. Justiça formal.*
- i) *A legislação é função política.*
- j) *Função de elaboração legislativa e função de aplicação da lei.*
- k) *Aplicação à matéria.*
 - l) *Conflito fisco versus contribuinte.*
- m) *Contencioso fiscal.*
- n) *Contencioso propriamente dito.*
- o) *Procedimento administrativo tributário.*
- p) *Princípios do procedimento.*

Primeira espécie: Lançamento. Consulta.

Segunda espécie: Sanções tributárias. Princípios. Oficialidade. 1. Legalidade. 2. O princípio da ampla defesa. 3. Quanto à igualdade das partes. 4. Ônus da prova. 5. Oficialidade do procedimento. 6. Informalismo em favor do acusado.

a) *Preliminares*

Neste estudo, limitamo-nos a cuidar dos princípios gerais concernentes ao tema, tendo por centro de preocupações a esfera administrativa.

As referências à função judicante e à postura dos juízes se justificam, se se considerar ser desejável — além de constituir-se em salutar tendência generalizada — assimilar, em grau máximo, as peculiaridades do Poder Judicial, a estrutura, função, processos e estilos de atuação dos sistemas de proteção aos direitos dos contribuintes, na esfera administrativa.

b) *Considerações Gerais*

É muito conhecida, na doutrina jurispublicista italiana, a distinção entre interesse público primário e secundário.

O primeiro (sinônimo de primeiro, anterior, principal, mais importante) consiste na realização (efetividade) da ordem jurídica.

É primacial interesse público — para o qual todos devem concorrer — a plena efetividade da Constituição e de todas as leis e normas nela fundadas.

CELSON ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em trabalho recentemente publicado, foi quem melhor desenvolveu reflexos sobre o tema, no Brasil. Escreveu:

“Relembre-se que ao Poder Público não é lícito satisfazer interesses secundários, salvo quando coincidentes com interesses públicos primários, pois a função administrativa se traduz na busca destes últimos. Quem o observa é o eminente RENATO ALESSI. O doutíssimo administrativista averba que os interesses públicos coletivos:

“... dei quali l'amministrazione deve curare il soddisfacimento, non sono, si noti bene, semplicemente l'interesse dell'amministrazione intesa come apparato organizzativo, sibbene quello che è stato chiamato l'interesse collettivo primario formato dal complesso degli interessi individuali prevalenti in una determinata organizzazione giuridica della collettività, mentre l'interesse dell'apparato, se può essere concepito un interesse dell'apparato unitariamente considerato, sarebbe semplicemente uno degli interessi secondari che si fanno sentire in seno alla collettività, e che possono essere realizzati soltanto in caso di coincidenza, e nei limiti di siffatta coincidenza, con l'interesse collettivo primario” (*Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*. Milano, Giuffrè, 1960, pp. 197/198).

E, sublinhando que a função administrativa se traduz na busca do interesse público primário, comenta CELSO ANTÔNIO a lição de ALESSI, com estas oportunas palavras:

“O precitado mestre apostila que o interesse coletivo primário ou simplesmente *interesse público* é o complexo de interesses coletivos prevalentes na sociedade, ao passo que o interesse secundário é composto pelos interesses que a Administração poderia ter, à moda de qualquer sujeito de direito. Seriam puros interesses — não direitos — subjetivos, na medida em que pertinem em abstrato ao patrimônio de alguém. Dá como exemplo de interesse secundário da Administração o de pagar o mínimo possível a seus servidores, idéia contraposta ao interesse público, que consiste em retribuí-los de modo suficiente. Aventa, ademais, o interesse secundário do Estado de onerar tributariamente os cidadãos ao máximo para abarrotar-se de recursos, em contraposição ao interesse público primário de não gravá-los além de certa medida (*op. cit.* pp. 198/199, notas de rodapé 3 e 4).” (Parecer, in *Revista de Direito Público*, vol. 39)

Por isso SEABRA FAGUNDES diz, lapidarmente: “administrar é aplicar a lei de ofício”.

Desde ARISTÓTELES — que estabeleceu a distinção entre justiça distributiva e comutativa — a civilização ocidental adotou como valor em si mesmo a obediência às leis, regras gerais editadas pelos órgãos de governo da sociedade política.

Na concepção aristotélica, a justiça absoluta e substancial é feita pelo legislador, ao editar a lei e dispondo quais são os deveres e direitos de todos, na sociedade. Nas leis, pois, se definem, de modo objetivo, quais os direitos e deveres recíprocos do Estado e do cidadão.

A justiça ou eventual injustiça da lei — avaliadas num plano sociológico, político, ético ou econômico — são de responsabilidade do legislador.

E o modo de correção de suas injustiças está na alteração legislativa. A lei injusta deve ser substituída por outra. Deve ser modificada, alterada, revogada. Perseguir a justiça substancial é tarefa política, incumbente ao legislador.

E os meios de que dispõem os atingidos pelas eventuais injustiças do legislador são os institucionalmente estabelecidos pela Constituição de cada país.

c) Momento pré-legislativo e direito positivo

Dois momentos — ensina PAULO BARROS CARVALHO — devem ser considerados: a elaboração legislativa (obra política) e a exegese e aplicação do direito (tarefa jurídica).

É já cedo que a feitura da lei incumbe ao legislador (que é um político) e não ao jurista. E o político não é especialista em direito, nem em matéria alguma. É, como acertadamente se disse, um especialista em generalidades.

O tipo de problemas com os quais deve se haver o legislador é completamente diverso daquele que preocupa o jurista: ao fazer a lei tributária, por exemplo, o legislador deve verificar — informado pela ciência das finanças — se é oportuno e justo fazê-lo e qual a medida do tributo a ser criado, quais os efeitos que irá causar, quem os suportará, que reações terá etc.

Já o jurista não pensa em nada disso: seu papel (como advogado, juiz, consultor jurídico, funcionário etc.) é conhecer a lei e saber como aplicá-la.

É preciso recordar a clássica e decisiva distinção formulada por ARISTÓTELES, entre justiça comutativa e justiça distributiva, que encontrou a plenitude máxima de sua aplicabilidade — evidenciando o esplendor do seu rigor científico — com a teoria de Kelsen, tão valorizada por tributaristas do porte de ALFREDO AUGUSTO BECKER ou SOUTO MAIOR BORGES.

d) Justiça pura e justiça formal

Efetivamente, ao legislador é que verdadeiramente incumbe fazer justiça: ele é que é justo ou injusto, ao fazer a lei. Na ordem social, a justiça é virtude do legislador e só subsidiariamente — e na medida em que ele o permita — dos outros órgãos ou pessoas.

Na verdade, o legislador é justo ou injusto, quando fixa a alíquota de um imposto; quando determina qual a matéria tributável; quais as isenções; quem arcará com a carga tributária, quando e como.

Já os funcionários públicos (aplicação de ofício da lei), os juízes (aplicação jurisdicional, com força definitiva), os assessores e advogados (conselho sobre aplicação) são justos ou injustos — segundo um critério formal — conforme a apliquem (ou aconselhem a sua aplicação) corretamente ou não.

O Poder Judiciário — único a aplicar de modo definitivo a lei — é justo ou injusto, segundo a aplique corretamente ou não.

A justiça do juiz reside em aplicar bem a lei. Não lhe é dado julgar de sua conveniência e oportunidade; não lhe é lícito discutir o mérito da lei, não lhe é concedido deixar de aplicá-la ou aplicá-la diversamente do que seus mandamentos lhe impõem.

Sua função é obedecer à lei e fazê-la obedecida, ainda quando discorde do legislador.

Em outras palavras: nisso consiste o caráter dogmático do direito, tão bem exposto por RECASENS, que ensina que o jurista, enquanto jurista, deve receber o mandamento legal como dogma, como um comando indiscutível, inexorável, que deve ser obedecido, “sem vacilações”, como quer PAULO BARROS CARVALHO.

Pois a ciência do direito — que tem por finalidade dar ao jurista os conceitos, categorias e técnicas para compreensão e correta aplicação do sistema jurídico — tem como postulado fundamental este caráter do direito, muito apropriadamente designado dogmático (sagrado e indiscutível, que impõe inexoravelmente obediência).

Muito ao contrário, a ciência das finanças nada tem de dogmático; da mesma forma não considera assim o direito. Ela discute o direito, critica-o, aponta erros, falhas e deficiências, propõe sua alteração e substituição. E, o que é mais, reduz a norma a um simples dado, ao lado de inúmeros outros, que considera, na sua elaboração científica.

A ciência das finanças é, precisamente, a fonte onde vai se abeberar o legislador. Ela o orienta e conduz e lhe antecipa os efeitos extrajurídicos de sua obra (efeitos políticos, sociais, econômicos etc.), na lúcida concepção de ROQUE GARCIA MULLIN.

Aí as diferenças entre ciência das finanças e direito financeiro (critério válido também para a distinção entre a ciência da administração e o direito administrativo), como as coloca um mestre da qualidade científica de JOSÉ PEDRO MONTEIRO TRABEL.

e) Conseqüências práticas da distinção entre ciência das finanças e direito financeiro

A primeira grave conseqüência do que foi exposto reside na irremediável imprestabilidade das considerações de ciência das finanças, para resolver problemas exegéticos de direito financeiro (inclusive tributário).

Ao interpretar e aplicar (isto sempre depois daquilo, lógica e cronologicamente) a lei, o jurista se mune de instrumentos da ciência do direito e se vale de considerações jurídicas e nada mais. De nada lhe serve invocar argumentos financeiros (econômicos, sociológicos, políticos, éticos, administrativos etc.) quando desempenha tarefa dogmática (a que lhe é profissionalmente própria e institucionalmente designada).

Porque, ou estas considerações foram desenvolvidas oportunamente pelo legislador e se incorporaram à norma — nela se consubstanciando suas conclusões, quando idoneamente formuladas — ou não.

No primeiro caso, a simples aplicação da lei, dispensadas outras considerações que não as exegéticas (propriamente jurídicas), já conduz aos resultados desejados. No segundo, de nada valerão todos os argumentos

financeiros do universo, contra o texto da lei. Logo, de nada vale argumentar com raciocínio de ciência das finanças, na exegese do direito financeiro, porque, ou a argumentação é ociosa, ou inútil. Nas duas hipóteses, inadequada.

É vezo muito disseminado, e profundamente errado, buscar na elaboração legislativa (essencialmente política), ou em outros elementos não jurídicos, a vontade do legislador (que, por sua vez, nada tem de jurídica ou de relevante, no plano exegético).

f) *Traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro*

Por ocasião de um julgamento, o Min. ALIOMAR BALEEIRO — insigne mestre de ciência das finanças e direito constitucional e Juiz da Suprema Corte brasileira — pronunciou algumas frases não só saborosas, como informadas de profunda sabedoria, alicerçadas nas mais sólidas lições de ciência do direito.

No correr de seu voto e dos debates (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 44, pp. 54 e segs.), disse, por exemplo: “não me cabe psicanalisar os eminentes representantes da nação”. Pouco depois, citando D’ARGENTRÉ: “não julgo a lei, julgo segundo a lei”.

Logo mais: “quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os deputados e senadores... Nosso papel não é fazer leis, mas justiça, segundo as leis constitucionais”.

Essa argumentação, discutindo um tema jurídico importante — estava em pauta julgamento sobre a constitucionalidade de um decreto-lei, na Suprema Corte brasileira —, usou o Min. BALEEIRO de frases de sabor não técnico-jurídico, para sintetizar posições doutrinárias e científicas profundas e sólidas.

Na verdade, cada frase destas encerra um acervo de meditações da filosofia do direito e muitas lições propedêuticas da ciência do direito. Tais concepções, resultantes de arraigadas convicções nossas, partilhadas por PAULO BARROS CARVALHO (v. *Teoria Geral da Norma Tributária*, S. Paulo, Ed. Lael, 147), merecem meditação.

Estas frases resumem o enunciado conclusivo de lições, que são longas, são fundamentais e, como dito, de profundo alcance, para compreensão da função do julgador, assim administrativo como judicial.

Sobre elas desejamos chamar atenção, fazendo as oportunas aplicações à ciência das finanças e ao direito financeiro.

E propositadamente foi que escolhemos este mestre, com justiça reputado internacionalmente e, sem sombra de dúvida, o escritor de finanças públicas mais conceituado e prestigioso que o Brasil tem e cujas lições são invocadas além das nossas fronteiras.

No dizer do Min. ALIOMAR BALEEIRO, não lhe cabe — como juiz, no ato de julgar determinada questão — “psicanalisar os legisladores”, para interpretar a lei. Quis assim reforçar a tese de que não tem validade o argumento hermenêutico da indagação da vontade do legislador, para determinação do sentido da lei. Combate, assim, colocação primária, infelizmente muito disseminada entre nós, como o denunciou o eminente SOUTO MAIOR BORGES.

Vale dizer: é irrelevante, juridicamente, a vontade do autor da lei, na interpretação e aplicação desta.

Ao juiz ou a qualquer outro intérprete não cabe — ao aplicar a lei a um caso concreto — indagar qual tenha sido eventualmente a vontade ou inclinação psicológica dos elaboradores da lei.

Sob a perspectiva jurídica não tem cabimento pesquisar a motivação e o *desideratum* do legislador, ao fazer a lei.

ALIOMAR BALEEIRO mostra o ridículo do argumento, ao dizer: “não me cabe psicanalisar os representantes da nação”: saber quais as razões profundas que determinaram tal ou qual comportamento.

É a posição de PONTES DE MIRANDA, ao denunciar as teorias animistas de interpretação, que pretendem esdruxulamente ver no pensamento do legislador a “alma” da lei.

O que ao jurista importa conhecer é a vontade do Estado, veiculada pela lei e não a vontade do eventual legislador.

O comando, contido na lei — sistematicamente harmonizado com a ordenação jurídica na qual se insere —, é que se constitui no objeto da exegese jurídica.

Muita vez, ao mencionar a vontade do legislador, o exegeta está fazendo referência — embora de forma incorreta — à vontade do Estado. Quando, porém, na verdade, esteja voltado para a vontade ou a motivação, ou o desígnio do legislador, está incidindo em terrível falta de técnica (de desastrosas conseqüências) e cometendo desvio de função, com prejuízo sensível para seu trabalho, que, assim, deixa de ser científico e seguro, para se transformar em empírico e aleatório jogo de palpites.

Esta colocação sadia do jurista — posto no papel de julgador, absolutamente correta tanto sob a perspectiva prática, quanto sob o aspecto da filosofia do direito — é imposta pelo reconhecimento do caráter dogmático do direito, tão bem estudado por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (v. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, S. Paulo, Ed. Revista dos Tribunais).

g) *Caráter dogmático do direito*

Consiste este caráter do direito naquela peculiaridade própria às normas jurídicas, pela qual estas são recebidas pelo jurista como dogmas. Ao

jurista não cabe, absolutamente (não incumbe de forma alguma), discutir o mérito da lei, a sua conveniência, a sua oportunidade. Ao jurista, enquanto jurista, incumbe, isto sim, compreender, entender a norma jurídica — tal como inserta no sistema jurídico — e aplicá-la aos casos concretos, ou ajudar (orientando) aqueles que devem praticar os comportamentos determinados pela norma, a obedecerem-na com correção.

Não se espera do jurista (não é sua tarefa, não é sua missão, nem para isto é formado) que discuta o mérito político, sociológico, biológico, psicológico, financeiro, econômico, administrativo (ou outro qualquer) da norma jurídica.

A norma jurídica é essencialmente um comando, um mandamento imposto pelo legislador às pessoas que são colhidas por sua hipótese de incidência e que, por isso, devem praticar os comportamentos previstos na sua parte principal (comando). A discussão do mérito das normas jurídicas não é tarefa jurídica, mas, tarefa política, resolvida e desempenhada pelo legislador, num momento pré-jurídico: o momento da elaboração legislativa.

Feita a lei, posta em vigor, não pertence mais ao político, mas, ao jurista, que deve compreendê-la, segundo critérios jurídicos, dotado e instrumentado pelos meios de compreensão e aplicação que lhe são postos à disposição pela ciência do direito. Se lícito fosse ao intérprete e aplicador substituir os critérios do legislador pelos seus próprios, então necessidade nenhuma se teria da existência da função legislativa.

Quando ALIOMAR BALEEIRO se nega — como intérprete e aplicador da lei — a pesquisar tanto a vontade manifestada pelos responsáveis pela aprovação da lei, quanto os desígnios manifestos ou secretos dos mesmos (ao praticarem a ação legislativa), está se negando a discutir o mérito da lei e a pesquisar qual tenha sido a vontade do legislador.

Na verdade, não se confundem a vontade do legislador e a vontade da lei. Ao juiz, como a todo aplicador, importa conhecer a vontade da lei, que significa conhecer a própria lei e aplicá-la ao caso concreto. Irrelevante, totalmente insignificante, é a vontade do legislador.

h) A função jurisdicional e o caráter dogmático do direito. Justiça formal

Coerente com este raciocínio e na linha da mesma argumentação, cita ALIOMAR BALEEIRO a frase “não julgo a lei; julgo segundo a lei”. Salienta aí mais uma vez a função judicante, na sua essência, naquilo que tem de mais sagrado, naquilo que não pode ser ignorado ou dispensado: a reverência ao caráter dogmático do direito.

Não incumbe, absolutamente, ao juiz julgar a lei; não lhe incumbe, de forma alguma, dizer se a lei é boa ou má, oportuna ou inoportuna, conveniente ou inconveniente, própria ou imprópria. Ao juiz cabe — assim o impõe a ordem institucional — julgar comportamentos humanos segundo a

lei e determinar se os comportamentos humanos foram conformes com a vontade legal (o comando normativo), ou não.

Não incumbe ao Poder Judiciário fazer a justiça pura, a justiça absoluta, mas “julgar segundo a lei”. É a tarefa específica do Poder Judiciário aplicar as leis aos casos concretos, sejam estas leis boas ou más e ainda que elas pareçam injustas, inoportunas, inconvenientes, ou inadequadas, pelo juiz.

Esta é a doutrina jurídica consagrada em todo o mundo civilizado. Esta teoria decorre do reconhecimento da impossibilidade de se conferir ao Judiciário a tarefa da realização da justiça pura, da justiça absoluta. Ao Judiciário incumbe fazer a justiça formal: aplicar a lei.

O mesmo raciocínio é aplicável aos julgadores na esfera administrativa.

No momento em que o político, que não é jurista, determina qual a alíquota de um imposto, determina quais os sujeitos passivos do imposto; ao elaborar o enunciado normativo ou, ainda, quando gradua uma determinada pena em função de um determinado comportamento delituoso, ou mesmo quando dispõe quem, quando, e em que condições deverá fazer serviço militar, neste momento, o político, enquanto legislador, está realizando justiça, boa ou má, só corrigível por processos políticos.

Ele, portanto, é injusto ou justo, conforme disponham as normas genéricas e abstratas que lhe incumbe elaborar.

Doutro lado, como o salienta PAULO BARROS CARVALHO, a “justiça” do Poder Judiciário é uma justiça meramente formal: consiste essencialmente em aplicar aquela lei abstrata e genérica a casos concretos previstos e enquadrados na sua hipótese. O mesmo se deve dizer do julgador administrativo.

i) A legislação é função política

Por isso BALEEIRO afirma com veemência: “quem se queixar da justiça da lei que vá às eleições e substitua os deputados e senadores”.

Efetivamente, não é aos tribunais, não é ao Poder Judiciário que se vai pedir justiça contra a lei; não é o juiz que deve corrigir a injustiça contida na lei. Não é função da magistratura substituir, pelos seus critérios, os critérios de justiça do legislador.

O mecanismo institucional, por isso mesmo, confere às pessoas que não se conformem com o critério de justiça contido nas normas jurídicas, o caminho de exercerem influência sobre o político (o legislador), para que altere ou substitua aquelas normas que reputa injustas.

Ao Poder Judiciário o que se pede é a correta aplicação da lei: esta é a justiça do Poder Judiciário. A sagrada atribuição judicante é muito bem

sublinhada pelo mestre ALIOMAR BALEEIRO, quando prossegue: “nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais”.

Efetivamente, fazer leis é papel da função legislativa, tradicional e universalmente incumbente aos políticos. Já a função de fazer justiça (formal), esta, sim, é a função judicial. E deve ser feita, como o salienta BALEEIRO, “segundo as leis constitucionais”. Porque, se estas leis não forem constitucionais, não poderá, ainda assim, o Poder Judiciário fazer justiça, segundo o critério destas leis.

j) Função de elaboração legislativa e função de aplicação da lei

Estas considerações de ordem geral põem em relevo a existência de um momento pré-jurídico (momento da elaboração legislativa) e de um segundo momento, já propriamente jurídico (aquele que se inicia quando a lei é posta em vigor e assume integralmente seu caráter dogmático).

Na primeira hipótese, estamos no campo do político; estamos nos domínios da justiça pura, estamos no campo aberto às discussões e opiniões. Na segunda hipótese, estamos no plano exegético e propriamente dogmático, específico do jurista, que precisa — munido do instrumental científico, que lhe é fornecido pela ciência do direito — entender e aplicar as normas jurídicas.

O primeiro, o legislador, o político, sem dúvida alguma, para formar os seus critérios de conveniência, oportunidade, justiça etc., deve informar-se, assessorar-se, auxiliar-se dos subsídios fornecidos pelos sociólogos, pelos economistas, pelos técnicos em geral, inclusive deve ouvir e consultar o sentimento popular, a opinião pública, a fim de bem orientar-se na produção do instrumento normativo.

Não está preso a critérios jurídicos, senão aos constitucionais, que fixam a sua competência e balizam a sua esfera de atribuições. Quanto ao mais, é livre e vinculado somente à sua informação e inteligência.

O aplicador (judicial ou administrativo) trabalha no plano exegético e só se preocupa de conhecer a norma jurídica, o comando legislativo, tal e qual foi produzido pelo legislador, para corretamente saber aplicá-lo às hipóteses concretas. A distinção entre justiça distributiva e comutativa, de ARISTÓTELES, dá idéia de diferença entre as perspectivas do legislador e do aplicador, mostrando que o primeiro trabalha com o conceito puro de justiça e o segundo só com o conceito formal.

k) Aplicação à matéria

Tais os elementos necessários à compreensão das distinções entre a ciência das finanças e o direito financeiro. A ciência das finanças é um conjunto enciclopédico de conhecimentos e meditações sociológicas, políti-

cas, econômicas, administrativas, psicológicas etc., que servem de instrumentação política para o legislador. É eminentemente uma ciência auxiliar do legislador, é uma ciência nitidamente pré-legislativa. Ao contrário, o direito financeiro é uma ciência dogmática, é uma ciência exegética, que habilita — mediante critérios puramente jurídicos — os aplicadores a compreenderem e assegurarem eficácia às normas jurídicas, substancialmente financeiras, postas em vigor.

Os pontos de contato, portanto, entre estas duas ciências são necessariamente poucos e reduzidos. O direito financeiro é mero capítulo do direito administrativo, que, por sua vez, é ramo do direito público. A ciência das finanças é conjunto de conhecimento nos quais predominam os econômicos, e onde preocupações políticas e sociológicas assumem importância bem maior.

Daí por que os conceitos e definições de uma e de outra matéria nem sempre, nem necessariamente, concordarem ou convergirem.

Daí por que a perplexidade e a confusão em que incidem aqueles que — inadvertidos destas essenciais diferenças — são levados a extrapolar conclusões ou princípios de uma a outra ciência. Mais flagrantes se tornam os inconvenientes destas confusões quando se pretende conceituar e definir os institutos de direito tributário — capítulo do direito financeiro — adotando-se, de forma lamentavelmente equivocada e errônea, critérios e preconceitos da ciência das finanças. E infelizmente este gravíssimo vício é generalizado, precisamente em razão da inadvertência aqui assinalada.

A fecunda produção científica de ROQUE GARCIA MULLIN é bem a expressão desse modo de pensar.

Postas estas premissas — que permitem extremar o plano pré-legislativo do campo da aplicação —, torna-se fácil colocar objetivamente o tema da proteção jurídica do contribuinte, unicamente dependente da adequada compreensão da função estatal julgadora, nos planos administrativo e judicial.

1) Conflito fisco versus contribuinte

Estabelece-se conflito entre o fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este.

Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a elas resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas.

A divergência — ensejadora do litígio, contenda, dissídio — sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma.

Como a Constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal — somente consentindo que esses bens jurídicos sofram diminuição ou detrimento mediante lei —, dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto.

Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo.

Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso — e também por isso — tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas.

Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial.

m) Contencioso fiscal

Genericamente, se designa por contencioso fiscal o organismo criado pelos Estados, para, sob forma processual, permitir a discussão das pendências entre fisco e contribuinte.

A rigor, só se pode dizer que haja contencioso nos sistemas jurídicos que atribuem a tal organismo parcelas de poder (competências) quase judicial, que se caracteriza pela definitividade de suas decisões. É requisito essencial, neste caso — segundo os padrões constitucionais próprios do Estado de direito —, que os julgadores gozem de condições objetivas e subjetivas de atuação imparcial. Que os seus cargos sejam dotados das características de uma magistratura. Isto decorre do princípio segundo o qual ninguém pode ser juiz e parte concomitantemente.

Se as controvérsias forem deduzidas sob forma processual — quer dizer, obedecendo às solenidades e formalidades que assegurem amplo contraditório — e decididas por um magistrado imparcial, então é possível reputarem-se satisfeitas as exigências postuladas pelos princípios peculiares ao Estado de direito, tal como definido pelo professor de Milão, o constitucionalista GIORGIO BALLADORE PALLIERI.

Observados esses requisitos, tal contencioso pode suprir ou excluir a tutela do Poder Judicial, conforme a disciplina que a Constituição de cada país estabeleça.

Em outros casos, o contencioso fiscal — empregada a expressão sem rigor e por mera analogia parcial — se limita a tentar compor as controvérsias, dirimindo-as sem caráter definitivo.

Grande número de litígios podem assim ser resolvidos, sem que os contribuintes, quando vencidos, recorram ao Poder Judicial. Para tanto, basta que o contencioso seja célere, equânime e enseje ao contribuinte a mais ampla oportunidade de produção de provas e dedução de argumentos.

Em geral, nos países que adotam tal sistema, o contribuinte é estimulado com certas vantagens (como, por ex., a dispensa de depósito de importâncias, ou suspensão do curso de prazos) para dirigir-se à via administrativa.

Embora recebendo a designação de "contencioso", esse sistema não exclui a possibilidade de apreciação judicial dos dissídios. Elimina quantidade variável deles, de acordo com uma série de predicados que possa ter, conforme dito.

Como fórmula intermediária, há — é a hipótese agora surgida no Brasil — um sistema misto em que a lei pode forçar o contribuinte a esgotar a via administrativa (desde que esta decida dentro de certo prazo), antes de recorrer ao Judiciário.

O sistema é misto, no sentido de que, no prazo constitucionalmente fixado, o contribuinte não pode ir ao Poder Judicial, mas dispõe unicamente do contencioso, como meio de superar suas divergências com a Fazenda. Só após esgotado o prazo (no Brasil, de seis meses), abre-se a possibilidade de o contribuinte bater às portas do Poder Judicial.

Esse tipo de contencioso deve ser integrado por corpo imparcial de julgadores e deve atuar sob forma rigorosamente processual.

Assim, poderá elidir número substancial de litígios, evitando que cheguem à Justiça, e, pois, desonerando-a de tarefas e abreviando a pacificação das divergências.

No Brasil, se prevê — para o caso de qualquer das partes (fisco ou contribuinte) vencida no contencioso desejar ir ao Judiciário — a simplificação da tramitação processual, mediante a propositura de uma ação especial, designada por ação de revisão, já diretamente perante a segunda instância judicial.

Diz-se misto esse sistema, porque os dissídios serão julgados por uma instância administrativa e uma judicial.

n) Contencioso propriamente dito

Há, rigorosamente falando, verdadeiro contencioso administrativo, nos sistemas cuja Constituição reserva a decisão de questões entre administração e administrado a órgãos não integrados no Poder Judicial e sim no Executivo, mas dotados de competência para decidir definitivamente, produzindo decisões "firmes". Tal é, por excelência, o esquema vigente na França.

Nesse sistema, organismos integrados por quase-magistrados — cujas garantias individuais repousam mais em vetusta e respeitada tradição do que em normas expressas — dirimem as controvérsias também fiscais.

Sejam quais forem os sistemas adotados, é requisito essencial, a ser observado pela legislação dos contenciosos, que se assegure um mínimo de estilos processuais, capazes de ensejar amplo contraditório.

Para que tenham eficácia, é fundamental que os julgadores gozem de condições funcionais efetivas de independência.

Mas, é igualmente decisivo que esses julgadores atuem conscientes do cunho dogmático do direito positivo e, como para-magistrados ou quase-magistrados, façam justiça formal, promovendo, nessa sua atuação, eficientemente, o interesse público primário — na concepção de CELSO ANTÔNIO e ALESSI.

Quanto mais próximos os sistemas estiverem desses padrões, melhor será a confiabilidade dos resultados de sua ação.

o) Procedimento administrativo tributário

Para eficaz realização do interesse público primário — objetivo dos sistemas de composição de litígios e dissídios — que concilia, de modo conspicuo, os interesses do cidadão e da sociedade, a civilização ocidental consagrou princípios que devem informar os procedimentos administrativos contenciosos.

Em ciência jurídica se reserva o emprego da expressão “processo”, para designar a relação triangular, regida pelo direito judiciário, entre autor, juiz e réu.

Já a expressão “procedimento” — que é forma de exteriorização de uma relação jurídica não processual — é adotada para a designação dos meios mediante os quais, entre outros, a administração pública se relaciona com os administrados.

Efetivamente, é objeto deste tópico o estudo das formas mediante as quais se processam os contatos — tendo em vista a realização do direito — entre o fisco, os contribuintes e terceiros envolvidos pelas relações jurídicas que entre eles se estabelecem.

p) Princípios do procedimento

Ensina o professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO que princípio é uma diretriz ou norma fundamental de um sistema jurídico.

Reproduzindo o professor AGOSTINHO GORDILLO, lembra CELSO ANTÔNIO que princípio é norma e, mais do que norma, preceito que fixa todo o sentido de um sistema, ou parte de um sistema (subsistema).

Conforme a matéria objeto dos procedimentos, variam os princípios aplicáveis.

Em duas partes, pois, se deve dividir a consideração desta matéria.

A primeira tratando do procedimento para realização dos direitos patrimoniais do Estado.

A segunda diz respeito aos procedimentos tendentes à apuração de infrações e aplicação das respectivas punições.

Esta dicotomia corresponde ao discernimento fundamental que conduz a distinguir a classificação entre os interesses públicos ou interesses que devem ser perseguidos pelo Estado, por seus organismos. O interesse público primário, consistente na realização da ordem jurídica, e o interesse público secundário, que consiste na realização do interesse material imediato do Estado; no caso, o levantamento de recursos para que possa se manter.

Primeira espécie

Pode-se entender, *lato sensu*, que é procedimento administrativo tributário o conjunto de regras que regulam toda matéria que didaticamente se compreende como inserida sob esta rubrica; seja o lançamento de ofício, o autolancamento ou qualquer tipo de petição dirigida pelo particular-administrado ao fisco.

Já, numa acepção estrita, é procedimento administrativo tributário somente a reclamação contra lançamento ou o próprio autolancamento. Todos eles devem obedecer ao ritual legal ou regulamentar estabelecido para regular as relações entre a administração fiscal e os administrados.

São princípios que informam essa legislação os seguintes:

- a) princípio da amplitude da prova;
- b) princípio da livre convicção do julgador;
- c) princípio da indisponibilidade sobre a marcha do processo;
- d) princípio da igualdade das partes.

Comentemos ligeiramente estes tópicos.

a) o princípio da amplitude da prova pode sofrer determinado tipo de restrição formal. É que o legislador pode estabelecer "como se prova" determinada matéria. Aí, não há liberdade para a produção da prova. É o caso, por exemplo, de o legislador estabelecer que somente mediante determinado tipo de documento formal se tem por provado determinado fato.

Não será, na esfera administrativa, suficiente a produção dessa prova por outros meios, senão a exibição do próprio documento legalmente exigido. A este respeito é útil ler o estudo do professor FREDERICO MARQUES (publicado na *Revista de Direito Público*, vol. 4, p. 76).

b) quanto ao problema da livre convicção do julgador, efetivamente, algumas vezes sofre restrição, pelas presunções legais, figuras amplamente conhecidas. Nessas hipóteses, é evidente que o aplicador da lei não pode decidir contrariamente às presunções, nem reformular aquilo que o legislador colocou — em termos normativos — como conclusão obrigatória.

c) quanto ao princípio da igualdade das partes, esta se estabelece na esfera administrativa, em termos estritamente jurídicos, os quais nem sempre correspondem a uma realidade objetiva — como muito bem expõe o professor CELSO ANTÔNIO, no seu livro *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, quando trata dos princípios que formam o regime jurídico administrativo — por causa do princípio da supremacia do interesse público, os subprincípios da presunção de verdade das afirmações da administração, bem como o subprincípio da auto-executoriedade do ato administrativo com que esta auto-executoriedade do ato administrativo leva a que esta igualdade se equacione de maneira um tanto quanto diversa, conforme o tipo de procedimento.

Por outro lado, na esfera administrativa, a administração é sempre juiz e parte, concomitantemente, o que faz com que a igualdade, neste caso, seja radicalmente diversa daquela que caracteriza a igualdade das partes perante o processo judicial.

O procedimento administrativo pode não existir, desde que não esteja previsto em lei. Nestas hipóteses, os administrados sempre terão o chamado direito de petição, que é um direito individual, previsto no § 30 do art. 153 da Constituição brasileira vigente.

Este direito de petição tem um determinado conteúdo que exige, no mínimo, que a administração pública se pronuncie sobre o que lhe for postulado. Nos casos de resposta negativa, é o administrado posto na contingência de recorrer ao Poder Judiciário, na forma do que prevê a disposição do § 4.º do art. 153 da Constituição. Na *Revista de Direito Público* (vol. 29), há excelente estudo de RUBENS GOMES DE SOUSA a este respeito.

A inexistência do procedimento administrativo seria irracional, anti-econômica e contrária a todos os preceitos e recomendações da ciência política e da ciência da administração. Não seria, entretanto, injurídica.

Essa discussão, a respeito da possibilidade da inexistência de procedimento administrativo, não deixa de ser acadêmica, já que, na tradição do nosso direito e na nossa realidade presente, existe legislação quase minuciosa para regular, quer na esfera municipal, quer estadual, quer federal, o procedimento administrativo.

Lançamento

Concebemos o lançamento — de acordo com RENATO ALESSI — como ato administrativo (quer dizer: regido pelo direito administrativo), pelo qual o fisco prevê:

- a) o reconhecimento oficial do fato impositivo; e
- b) o qualifica juridicamente, declarando a subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência.

Os procedimentos administrativos terminam pelo lançamento definitivo, na esfera administrativa. A maioria deles (procedimentos) gira em torno do próprio lançamento, já que se consubstanciam ou em atos da administração pública tendentes ao lançamento, ou atos dos particulares insurgindo-se contra o próprio, ou contra medidas preparatórias ou conseqüentes do mesmo.

Consulta

A legislação brasileira na esfera federal prevê uma fórmula de entendimento entre fisco e contribuinte, mediante a qual este seja orientado oficialmente sobre a maneira pela qual as autoridades fiscais interpretam o direito positivo. Pelo procedimento da consulta, se estabelece uma fórmula de diálogo entre contribuinte e fisco.

A consulta é um meio procedimental administrativo, para que se possa saber qual a inteligência oficial a respeito da interpretação de disposições legais concernentes à matéria tributária.

Nessas normas se prevê que "... nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo, relativamente à espécie consultada...".

É o princípio de segurança do direito, que se traduz, no caso, no princípio da lealdade de relacionamento entre a administração e administrados, que preside a compreensão dessa disposição.

Toda vez que o contribuinte ou terceiro interessado tenha necessidade de saber antecipadamente qual é a orientação oficial a respeito da interpretação de uma norma legal, tem o direito de consultar a administração pública, ficando esta inibida de instaurar qualquer tipo de procedimento contra o interessado, enquanto não dê resposta à consulta e não abra prazo para que o consulente tenha oportunidade de se comportar na conformidade das exigências da própria resposta.

Das decisões dadas pelas autoridades, nas consultas, cabe recurso que verse exatamente a discussão do direito material tributário, que foi seu objeto.

É também, e por derradeiro, um princípio do procedimento administrativo tributário a "imodificabilidade" das decisões administrativas. Estas

criam direito subjetivo para o contribuinte, de tal maneira a inibir o fisco de modificar — com relação aos atos já praticados — a orientação oficial sobre a matéria.

Nestes casos, só o próprio contribuinte, em regra, pode ir a juízo pleitear modificação da decisão tomada. Este é assunto bastante estudado e conhecido no Brasil. A modificação de orientação administrativa só pode operar para o futuro. Se até a lei, mais alta manifestação de vontade do Estado, não pode retroagir, com maior razão não o podem os atos administrativos que lhe são inferiores.

Segunda espécie

Bastante distintos — por outro lado — são os princípios que regulam os procedimentos administrativos que têm por finalidade a realização do interesse primário do Estado, consistente na realização integral da ordem jurídica. Especialmente singulares são os princípios que regulam um tipo de procedimento dessa espécie, que é aquele tendente à aplicação de sanções. Trata-se de regular a ação do Estado no exercício do *jus puniendi*.

Toda vez que o Estado atua, ainda que só administrativamente, no exercício do seu direito de punir, há necessidade de observância de uns tantos preceitos que asseguram o respeito a valores fundamentais do homem, valores estes que são socialmente consagrados e de tal maneira importantes que vêm arrolados no próprio texto constitucional.

Neste caso, assim a liberdade como a propriedade das pessoas são atingidas pelos castigos que o Estado impõe, na aplicação da legislação punitiva. No caso em estudo, legislação administrativo-punitiva.

Ao aplicar sanções punitivas da legislação administrativa e tributária, o Estado é obrigado a observar os princípios constitucionais pertinentes.

Sanções tributárias

Discernimos, na generalidade das sanções costumeiramente previstas pela legislação tributária, seis espécies, classificadas das letras *a* a *f*:

- a) juros de mora;
- b) multa de mora;
- c) multa reparatória;
- d) multa punitiva;
- e) outras penalidades;
- f) penas criminais.

Esta é uma mera proposta de classificação, já que se trata de uma das matérias mais difíceis e delicadas.

É a nossa tentativa, baseada aliás em boa doutrina e em farta meditação, de contribuir para o estudo do assunto.

- a) Juros da mora — em geral 1%.
- b) Multa de mora — em geral 10%.
- c) Multa reparatória (indenização) — em geral igual ao imposto devido.
- d) Multas punitivas — duas vezes, cinco vezes etc. o imposto devido.
- e) Outras penalidades — as não compreendidas nas demais categorias.
- f) Penas.

De acordo com essa classificação, reconhecemos a dificuldade de distinguir as multas reparatórias das multas punitivas, quando o legislador — gozando de ampla margem de discricção — pode estabelecer parâmetros que as igualem. Quanto às multas reparatórias, ou indenizatórias, muitas vezes assumem o caráter de sobretaxa, como bem o demonstrou o constitucionalista JOSÉ HORÁCIO MEIRELLES TEIXEIRA, saudoso professor da Universidade Católica de São Paulo. As sobretaxas são estudadas na doutrina italiana sob a rubrica “sopratassa”.

Neste estudo, vamos somente cuidar das multas reparatórias, das multas punitivas e das chamadas outras penalidades, sob as letras *c*, *d* e *e*.

Não vamos cuidar dos juros da mora, nem da multa da mora, porque são institutos regidos mais por princípios gerais do direito, aplicáveis de modo geral ao direito tributário, do que por princípios específicos do nosso ramo.

Também não vamos cuidar das “penas”, porque invadiríamos a província específica do direito penal, que é de aplicação exclusiva pelo Poder Judiciário, matéria, portanto, inteiramente excluída das nossas cogitações, aqui. A respeito do direito penal tributário, gostaríamos de recomendar a leitura do livro recente de HECTOR B. VILLEGAS — o melhor trabalho doutrinário existente sobre a matéria — *Direito Penal Tributário*, que tivemos a honra de prefaciar.

Inicia-se o procedimento administrativo-punitivo tributário, mediante o auto de infração. O auto de infração tem eficácia após a “regular ciência” do infrator, ou seu representante. A respeito há o trabalho do administrativista FERNANDO HENRIQUE MENDES DE ALMEIDA (publicado à p. 119 da *Revista de Direito Público*, vol. 5).

Termina o procedimento administrativo-punitivo tributário pela decisão de última instância administrativa irrecorrível.

Princípios

São princípios informativos do procedimento administrativo-punitivo tributário:

1. *Legalidade.*

2. *Ampla defesa* (§ 15 do art. 153 da Constituição, que determina que “a lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes). Corresponde ao princípio “due process of law”.

3. *Igualdade das partes.*

4. *Ônus da prova*, a cargo de quem alega (onus probandi incumbit ei qui dicit, non ei qui negat). Não comporta presunção.

Em matéria de direito punitivo, prevalece o princípio da verdade material sobre o princípio da verdade formal, ao contrário do que acontece em matéria patrimonial ou de realização de designios econômico-patrimoniais.

Oficialidade

Não necessitam as partes de requerer o que lhes seja de direito, incumbindo ao julgador providenciá-lo, a fim de melhor instruir o processo.

Informalismo em favor do acusado (o que interessa é realizar o direito material, tal como nele está disposto).

Examinemos cada item, com breve comentário.

1. *Legalidade*

Não carece de maiores explicações. As sanções aplicáveis em matéria punitiva são somente aquelas contidas em lei. Aos regulamentos não é dado ampliá-las, restringi-las ou modificá-las, de nenhuma maneira. O aplicador deverá sempre curvar-se aos mandamentos legais, sendo até de seu dever ignorar quaisquer disposições regulamentares a respeito de punições. Constitui, efetivamente, abuso do poder regulamentar o estabelecimento de qualquer tipo de punição, em normas contidas em decretos ou em atos administrativos inferiores. Ao legislador é reservada, com exclusividade, a faculdade de prescrever todo e qualquer tipo de punição.

Punição consiste na privação de um bem jurídico estimável pelo punido, com base em lei.

Conforme o grau da aflição imposta ao administrado, pelo Estado, no exercício do *jus puniendi*, se extrema o campo penal do administrativo-punitivo.

Aqui, evidentemente, só cuidamos, como visto, deste último.

2. O princípio da ampla defesa

O princípio da ampla defesa tem aqui cabal aplicação. Na verdade, ele não se restringe à esfera do direito penal, mas a todo o campo do chamado direito punitivo. Em outras palavras, toda vez que estivermos diante do Estado desempenhando sua função de punir — compreendida sob a designação genérica de *jus puniendi* —, tem plena, absoluta e cabal aplicabilidade a disposição do § 15 do art. 153 da Constituição, que trata de assegurar ampla defesa.

Ampla significa lata, extensa, aberta, irrestrita. É causa de nulidade dos procedimentos qualquer tipo de constrangimento ou restrição que reduza, de qualquer forma, a possibilidade que têm os acusados de deduzirem as suas razões em juízo, assim como produzirem todas as provas testemunhais, documentais, periciais e outras, em seu benefício, em defesa de seus direitos.

Com relação ao termo “acusados”, empregado pelo § 15 do art. 153 da Constituição, não há dúvida de que se refere não só aos acusados perante a Justiça criminal, como a todo e qualquer tipo de acusado de infração de toda e qualquer norma jurídica, inclusive na esfera administrativa.

Fazendo a Constituição referência aos “recursos” inerentes à ampla defesa, deve-se entender que há necessidade não só da previsão de possibilidade de recurso, como da existência de mais de um recurso.

A interpretação desta cláusula constitucional tem suscitado alguma dúvida.

O Professor RUBENS GOMES DE SOUSA tem opinião sólida e fundamentada a respeito (*Revista de Direito Público*, vol. 29), sustentando que a existência de um recurso, na esfera administrativa, e a possibilidade sempre aberta a todo e qualquer acusado de ir ao Judiciário já satisfazem a pluralidade de recursos, tal como previstos nessa cláusula constitucional.

3. Quanto à igualdade das partes

Quanto à igualdade das partes, nesta matéria punitiva é muito mais estritamente interpretada do que em outras matérias. Entretanto, na esfera administrativa, sempre sofrerá os detrimientos decorrentes da circunstância de a administração ser concomitantemente juiz e parte. Isto, entretanto, não prejudica essencialmente os direitos do eventual acusado, dado que em nenhum instante se afasta a soberania da disposição contida no § 4.º do art. 153 da Constituição, que assegura, de qualquer maneira, em todas as hipóteses e casos, a via judiciária para reparação das eventuais ilegalidades praticadas, sempre que implicando lesão de direito individual.

4. Ônus da prova

Não pode ser aplicado qualquer tipo de punição com base em presunções. Por outro lado, também não pode — sem ampla comprovação, con-

vincente aos olhos do julgador — ser reconhecida a existência ou autoria de qualquer fato ilícito.

Na verdade, em matéria punitiva, todo ônus da prova incumbe à Administração, ficando ao acusado simplesmente a prova das circunstâncias ou fatos que sejam excludentes, elidentes ou de quaisquer atenuadores das circunstâncias que o prejudicam.

5. *Oficialidade do procedimento*

É consequência desse princípio que as partes não precisam requerer ao julgador a aplicação da legislação, nem a produção de determinadas provas, que sejam absolutamente elementares para a produção da convicção. Não prevalece, aqui, a concepção duélfstica do procedimento, que resulta, em matéria patrimonial, na vitória daquele que, com maior habilidade, saiba promover o próprio interesse de parte.

Pelo contrário, aqui deve prevalecer soberanamente o princípio da busca da verdade por parte do julgador, ainda que a despeito da incúria ou inércia das partes, principalmente do acusado.

6. *Informalismo em favor do acusado*

Neste caso, o princípio exige que se realize o direito material. O que efetivamente interessa soberanamente é a aplicação integral da lei, tal como nela está disposto. Nenhum desvio é consentido, sob nenhuma excusa, ao aplicador, nesta matéria. A este respeito, o livro *Instituciones de Derecho Administrativo* do professor JOSÉ ROBERTO DROMI — eminente jurista argentino — é altamente elucidativo e esclarecedor.

A observância das formalidades tendentes a assegurar o direito que tem o acusado de defender-se da maneira mais ampla e irrestrita, sem qualquer tipo de cerceamento, tem como consectário um informalismo, também em seu benefício. Assim, a inobservância de prazos, bem como das formas processuais, toda vez que o beneficiário, deve ser relevada pelo julgador, sempre em acatamento ao princípio de que se deve buscar, a qualquer custo, a plena verdade, nesta matéria.

Em síntese, pode-se dizer que os procedimentos administrativo-punitivos obedecem aos princípios do processo penal. Com isto, não se afirma que devem obedecer ao código processual penal, mas somente àquelas diretrizes fundamentais que ele contém e que encerram as prescrições legais referentes à proteção da liberdade individual, em pleno acatamento ao princípio constitucional da ampla defesa.

A este respeito, recomenda-se a leitura das conclusões a que chegaram as "VI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário", realizadas em Punta Del Este, em 1970, e que — à página 671 da publicação respectiva — estão resumidas com objetividade.