

CONSIDERAÇÕES SOBRE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Maurício Pereira Faro

O direito brasileiro reconhece a existência de poderes conferidos ao fisco para que controle e fiscalize as atividades, documentos e negócios de contribuintes e terceiros com o objetivo de assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade ao caráter pessoal dos impostos e à sua gradação segundo a capacidade econômica do contribuinte, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, conforme dispõe o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Administração tributária é a parte da administração pública referente à atividade financeira do Estado que trata da exigência, fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação da receita tributária.

A competência e os poderes de fiscalização das autoridades administrativas, em matéria tributária, é assunto que, observadas as prescrições do CTN, deve ser regulado pela legislação pertinente, que pode estabelecer disciplina geral para diferentes tributos ou impor regramento específico atento à natureza de certo tributo¹, conforme dispõe o artigo 194² do CTN.

1. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 479.

2. Artigo 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Da leitura do artigo 194 do CTN, podemos concluir que a definição das competências pode ser genérica, para cada unidade da federação ou em relação a cada um dos tributos dessa entidade federativa.

A relevância da atuação da administração tributária reside no fato de que a receita decorrente do pagamento de tributos por parte dos contribuintes vincula-se, em grande parte, à eficiência e rapidez da administração tributária.

Isso porque, dentre outras atividades, incumbe à administração tributária o lançamento do tributo devido pelo contribuinte, bem como a atividade de fiscalização e combate à sonegação fiscal.

Acrescente-se, ainda que, na lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.³ “estão abrangidas no conceito de administração tributária as tarefas de orientação ao contribuinte e de treinamento do próprio pessoal administrativo, porque a legislação tributária deve ser observada tanto pelo contribuinte quanto pelo poder público⁴.”

Por seu turno, a sujeição ao poder da fiscalização se consubstancia na obrigação do contribuinte em tolerar a fiscalização, sendo certo que a mesma se revela como uma obrigação acessória, que independe da existência de obrigação principal.

3. O limite da atuação estatal ao exercer a atividade de fiscalização já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal que sedimentou a seguinte ementa “A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. (STF. HC 82788 / RJ. Rel.: Min. Celso de Mello. 2ª Turma. Decisão: 12/04/05. DJ de 02/06/06, p. 43.)

4. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 579.

Dessa forma, então o indivíduo pode ser imune, pode ser isento, pode não ter praticado o fato gerador, pode ser pessoa física ou jurídica, que vai estar submetido à fiscalização⁵.

O artigo 195⁶ do CTN excepciona a proteção dada pela legislação comercial aos livros e registros do comerciante, na medida em que estabelece que não tenha aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e etc.

5. Sobre o tema, registre-se o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça:

ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER - EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS LABORADOS COM BASE NOS RELATÓRIOS DE VENDAS DAS LOJAS ADMINISTRADAS - OBRIGATORIEDADE - ARTIGOS 195, CAPUT E 197, INCISO III DO CTN. O dever de prestar informações à autoridade fiscal não se restringe ao sujeito passivo das obrigações tributárias, ou seja, o contribuinte ou responsável tributário, alcançando também a terceiros, na forma prevista em lei. Dispõe o artigo 195, caput do CTN que, “para efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais, ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

Impõe o artigo 197 do mesmo Codex, por seu turno, obrigação a terceiros de fornecer dados que auxiliem a atuação dos auditores fiscais, inserindo-se, dentre as pessoas jurídicas elencadas, empresas da modalidade da recorrente, administradora das lojas do Shopping Conjunto Nacional, situado nesta capital. Forçoso concluir, dessarte, que não merece censura o v. acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Como bem ponderou o ilustre revisor da apelação, “a apelante dispõe de documentos comerciais que permitem ao fisco verificar possíveis irregularidades e mesmo evasão fiscal. A sua recusa não é legítima. Pouco importa não seja contribuinte do ICMS. Há obrigação dela em fornecer os documentos. É o que estabelece o artigo 197 do CTN, segundo o qual as administradoras de bens - caso da impetrante - estão obrigadas a prestar, à autoridade administrativa, todas as informações que dispõe quanto aos bens, negócios ou atividades de terceiros”.

Recurso especial não provido. (Resp n. 201459 / DF, Relator Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 03.09.2007)

6. Artigo 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

É evidente que a análise e o exame outorgados à Administração Tributária compreende não somente os livros obrigatórios, como também aqueles livros e documentos que não sejam obrigatórios, independente de autorização judicial⁷.

Todavia, como adverte Hugo de Brito Machado⁸ “se um agente fiscal encontra um livro caixa, por exemplo, no escritório de uma empresa, tem o direito e examiná-lo mesmo se tratando de livro não obrigatório. Entretanto, se o contribuinte afirma não possuir livro caixa, ou razão, ou qualquer outro, não obrigatório, evidentemente que não estará sujeito a sanção alguma. Não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro, ou documento, obviamente não pode ser obrigado a exibi-lo. Entretanto, se o de fato o possui, tanto que o fiscal o viu, não pode impedir seu exame”.

Sobre o tema, é importante esclarecer que, não obstante a liberdade de análise de documentos pela Administração Tributária, todas as diligências e exames de documentos praticados devem guardar relação

7. Criminal. HC. Sonegação fiscal. Nulidade de processos, fundados em livros contábeis e notas fiscais apreendidos pelos agentes de fiscalização fazendária, sem mandado judicial. Documentos não acobertados por sigilo e de apresentação obrigatória. Poder de fiscalização dos agentes fazendários. Ilegalidade não evidenciada. Precedente. Ordem denegada.

I. Os documentos e livros que se relacionam com a contabilidade da empresa não estão protegidos por nenhum tipo de sigilo e são, inclusive, de apresentação obrigatória por ocasião das atividades fiscais.

II. Tendo em vista o poder de fiscalização assegurado aos agentes fazendários e o caráter público dos livros contábeis e notas fiscais, sua apreensão, durante a fiscalização, não representa nenhuma ilegalidade. Precedente.

III. Ordem denegada. (HC n. 18612 / RJ, Relator Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma do STJ, DJ: 17/03/2003)

8. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28^a ed. São Paulo, Malheiros Editores. 2007, p. 271.

estreita com o escopo da fiscalização, sob pena de violação do que dispõe a súmula 439⁹ do Supremo Tribunal Federal.

O parágrafo único do artigo 195¹⁰ do CTN estabelece ainda que o contribuinte deve guardar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram¹¹.

Não obstante o texto do CTN somente se refira à prescrição, omitindo-se com relação à decadência, é de natural obviedade que os documentos referentes ao crédito tributário somente devem ser arquivados pelo contribuinte nas hipóteses onde o crédito tributário ainda possa ser exigido, seja pela constituição definitiva por meio do lançamento, ou pela cobrança utilizando-se de execução fiscal¹².

9. Súmula 439 - estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

10. Artigo 195 – (...)

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

11. Até a edição da Medida Provisória n. 449/2009, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/09 o artigo 31, §11º da Lei n. 8.212/91 estabelecia que o contribuinte deveria arquivar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações durante dez anos, à disposição da fiscalização. Com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 que estabelecia, respectivamente, o prazo de dez anos para o lançamento e dez anos para a cobrança das contribuições previdenciárias a manutenção do prazo de dez anos para o arquivamento de documentos perdeu o sentido.

12. Conforme narra o aresto recorrido, os fatos geradores dos tributos relativos ao IRPJ e à CSLL ocorreram no ano-base de 1995, tendo a recorrente recebido o Termo de Solicitação para a exibição do Livro de Apuração do Lucro Real no ano de 1999, portanto, antes de consumado o prazo decadencial. Desse modo, persiste o dever do contribuinte de preservar e exhibir o referido livro, consoante prevê o art. 195 do CTN, eis que os créditos tributários decorrentes das operações a que se refere ainda não foram alcançados pela decadência. (REsp 643329 / PR. Rel.: Min. José Delgado. Primeira Turma do STJ. Decisão: 21/09/04. DJ de 18/10/04, p. 195)

As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio de força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, na hipótese de sofrerem embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessária a efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção¹³.

A utilização da mencionada força policial não exclui a possibilidade de multa pela legislação tributária pela recusa do contribuinte em apresentar documentos solicitados pela administração tributária, tampouco exclui a possibilidade de que o ente público, não obstante a prerrogativa do artigo 200 do CTN, maneje ação de exibição de documentos contra o contribuinte com o objetivo de ter acesso a determinado documento¹⁴.

13. Artigo 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

14. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. RESISTÊNCIA DO CONTRIBUINTE. INTERESSE DE AGIR DO MUNICÍPIO. RECURSO ESPECIAL PELA LETRA 'C' CONHECIDO E PROVIDO.

1. Cuida-se de recurso especial pela alínea “c” da permissão constitucional contra acórdão que extinguiu ação de exibição de documentos proposta pela municipalidade sob o fundamento de ausência de interesse para agir em face do que dispõe o artigo 195 combinado com o artigo 200, ambos do CTN, os quais garantem ao Fisco o direito de ampla investigação sobre livros e demais documentos comerciais e fiscais do contribuinte. Sem contra-razões.

2. A faculdade conferida à Fazenda Pública para determinar a exibição da documentação que julgar necessária no exercício de sua função de fiscalização tributária, não lhe retira o interesse de propor ação judicial caso encontre resistência do contribuinte em a fornecer. Inexiste no ordenamento jurídico disposição que impeça, ao contrário, contempla a legislação pátria a possibilidade do manejo da ação exorbitante de documentos, uma vez que, como assinalado anteriormente, a faculdade conferida pelos dispositivos legais insertos nos artigos 195 e 200 do Código Tributário Nacional não pode ser utilizada como fator de obstáculo ao exercício do múnus público do Estado; pois, quem pode o mais, pode o menos. 3. O interesse de agir evidencia-se na necessidade de o município ter acesso à documentação da empresa para obter os esclarecimentos ne-

Por outro lado, é necessário que a administração tributária aja com parcimônia, sob pena de configurar abusos de autoridade, conforme asse-ntou Miguel João Ferreira de Quadros¹⁵ “é compreensível que a autori-dade requisite força policial para a efetivação de certos atos (por exemplo, bloqueio de estrada para verificação de mercadorias em trânsito), ou em casos de desacato, mas isso não tem sentido quando se trate de puro e simples embaraço à fiscalização, através da sonegação de livros e docu-mentos”.

Acerca do abuso de autoridade por parte dos agentes fiscais Leandro Paulsen¹⁶ esclarece que “o STF tem entendido que, inobstante a prerro-gativa do Fisco de solicitar e analisar documentos, os agentes fiscais só podem ingressar em escritório de empresa quando autorizados (pelo pro-prietário, gerente ou preposto). Em caso de recusa, não podem os agentes simplesmente requerer auxílio de força policial, eis que, forte na garantia de inviolabilidade do domicílio, oponível também ao Fisco, a medida dependerá de autorização judicial”.

Conforme dispõe o artigo 196¹⁷ do CTN, o agente da administra-ção tributária que proceder qualquer diligência de fiscalização tem o de-

cessários à elucidação de vários procedimentos adotados pela recorrida na escrituração de suas contas.

4. Recurso especial provido para reconhecer o interesse de agir do município de-vido os autos retornarem ao Tribunal a quo para que seja julgado o mérito da apelação. (RESP n. 1010920 / RS, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma do STJ, DJ: 23/06/2008)

15. QUADROS, Miguel João Ferreira de. Administração Tributária. In: *Comen-tários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1976. v. 4, p. 282.

16. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 1352.

17. Artigo 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

ver de lavrar os respectivos termos para registrar o início da fiscalização, estabelecendo, ainda, o prazo para sua conclusão.

A definição de um prazo razoável para a duração da fiscalização observa o princípio constitucional da razoabilidade na medida em que a atuação da administração tributária não pode causar transtornos desnecessários aos contribuintes¹⁸, sendo certo, ainda que eventuais prorrogações devem ser devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade do auto de infração, por violar a parte final do artigo 3º do CTN, quando prescreve que a prestação tributária corresponde à atividade administrativa vinculada¹⁹.

A administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (artigo 37²⁰ da Constituição Federal), não havendo margem de dúvida de que não basta serem observados os requisitos formais e materiais dos atos administrativos para que possam ser providos de eficácia, pois, necessariamente, requer-se observância a um *plus* constitucional, qual seja, obediência às normas morais que regem o ato público²¹. Registre-se que o Superior Tri-

18. O Código Tributário Nacional, em seu art. 196, indica, de forma indireta, que não pode ficar ao arbítrio da autoridade estatal a decisão de concluir ou não a diligência fiscalizatória, sob pena de turbar-se o direito ao livre exercício de atividade profissional conferido aos seus administrados. Todo poder discricionário conferido ao agente governamental encontra-se limitado pelos preceitos contidos na lei, de modo que a conveniência e a oportunidade de proceder a qualquer fiscalização, bem como as suas prorrogações, também deverão encontrar-se subsumidas aos ditames traçados pela legislação tributária.” (TRF-2ª Região. AG 2001.02.01.032138-0/RJ. Rel.: Des. Federal Ricardo Regueira. 1ª Turma. Decisão: 25/02/02. DJ de 02/05/02.)

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Ob citada*. p. 213.

20. Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

21. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Dialética. 2003, p. 283.

bunal de Justiça já se manifestou nesse sentido, no julgamento do MS n. 10092-DF²², 1ª Seção, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJ 22.6.2005.

De acordo com James Marins²³, “disciplinar a relação jurídica subjacente à atividade de fiscalização implica determinar as prerrogativas e limites da ação investigatória estatal em relação ao indivíduo. A atividade de fiscalização insere-se no conjunto das atividades que dizem respeito à Administração Tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas, sem que haja - jamais - o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário”.

O artigo 197²⁴ do CTN indica as pessoas que, mediante intimação escrita, devem prestar à autoridade fiscal todas as informações que se refiram a bens, negócios ou atividades de terceiros.

22. (...) “ADMINISTRATIVO. APOSENTADORIA. ATRASO NA CONCESSÃO. INDENIZAÇÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ART. 45 DA LEI n. 9.784/99. Ao processo administrativo devem ser aplicados os princípios constitucionais insculpidos no artigo 37 da Carta Magna. É dever da Administração Pública pautar seus atos dentro dos princípios constitucionais, notadamente pelo princípio da eficiência, que se concretiza também pelo cumprimento dos prazos legalmente determinados. Não demonstrado óbices que justifiquem a demora na concessão da aposentadoria requerida pela servidora, restam feridos os princípios constitucionais elencados no artigo 37 da Carta Magna. Legítimo o pagamento de indenização, em razão de injustificada demora na concessão da aposentadoria. Recurso especial provido.”

23. MARINS, James, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, São Paulo. Dialética 2005 p. 255.

24. Artigo 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

É evidente que o dever de informar previsto no referido artigo é limitado pelo sigilo profissional²⁵, razão pela qual não se estende aos fatos sobre os quais pese a observância legal de sigilo profissional²⁶, sob pena, inclusive, de sanções penais ao profissional que revelá-las²⁷.

A precitada restrição se aplica aos advogados²⁸ que possuem o direito e o dever de não depor sobre fatos dos quais tenham tomado conhecimento no exercício da advocacia.

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

25. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

26. A prestação de informações, assim como a apreensão de documentos e equipamentos, constituem instrumentos indispensáveis à atividade fiscalizatória do Estado, nos termos do art. 197 do CTN e dos arts. 34 a 36 da Lei 9.430. O poder de investigação do Poder Público é dirigido a coibir atividades violadoras à ordem jurídica, e a garantia de privacidade e o sigilo não se estendem às atividades ilícitas. Todavia, a própria lei ressalva o sigilo profissional, eximindo aqueles que estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão de prestar informações quanto aos respectivos fatos. (TRF-4ª Região. REO 2001.04.01.036392-4/RS. Rel.: Des. Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha. 1ª Turma. Decisão: 28/06/06. *DJ* de 16/08/06, p. 375.)

27. Artigo 154 do Código Penal - Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem:

Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

Parágrafo único - Somente se procede mediante representação.

Artigo 325 do Código Penal - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

28. Lei n. 8.906/94

Artigo 7 são direitos do advogado:

(...)

XIX - recusar-se a depor como testemunha em processo no qual funcionou ou deva funcionar, ou sobre fato relacionado com pessoa de quem seja ou foi advogado, mesmo quando autorizado ou solicitado pelo constituinte, bem como sobre fato que constitua sigilo profissional;

Dessa forma, podemos concluir que o dever ou obrigação “não pode ingressar no secreto vínculo que se estabelece no exercício de certas profissões, em que a própria lei que as regula veda terminantemente a quebra do sigilo. (...) O psicólogo, o médico, o advogado, o sacerdote e tantas outras pessoas que, em virtude de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão tornam-se depositárias de confidências, muitas vezes relevantíssimas para o interesse do fisco, não estão cometidas do dever prestar informações previstas no artigo 197 do CTN”²⁹.

Em contrapartida às garantias de sigilo profissional do contribuinte, está a vedação à divulgação por parte da administração tributária ou de seus funcionários, das informações obtidas em razão do ofício, isto é, obtida em razão da atividade de fiscalização e administração tributária acerca da situação econômica ou financeira dos contribuintes³⁰, terceiros e sobre a natureza ou estado de seus negócios ou atividades, conforme estabelece o artigo 198³¹ do CTN.

A exemplo do que ocorre com o sigilo profissional, a inobservância do sigilo funcional pelo agente pública é passível de sanção penal prevista

29. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 531-532.

30. A teor do disposto no art. 198 do CTN, a impossibilidade de fornecimento de informações pela Fazenda Pública restringe-se àquelas que digam respeito à situação econômica ou financeira da empresa requerente. (STJ. REsp 584958/PE. Rel.: Min. João Otávio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 27/02/07. DJ de 16/03/07, p. 332.)

31. Artigo 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

no Código Penal³², sendo certo que tal ato legitima o contribuinte a buscar o ressarcimento em razão dos danos que lhe forem causados³³.

Todavia, a referida regra comporta exceções³⁴, relativas à requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça³⁵ e solicitação de autori-

32. Artigo 325 do Código Penal - Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação:

Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.

33. O artigo 37, § 6º da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviço público responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. O referido dispositivo constitucional estabelece a chamada responsabilidade objetiva pelo risco administrativo que, na lição do saudoso Prof. Hely Lopes Meireles “faz surgir a obrigação de indenizar o dano do ato lesivo e injusto causado à vítima pela Administração. Não se exige qualquer falta do serviço público, nem a culpa de seus agentes.” A responsabilidade, registre-se, será da pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal ou suas autarquias) cujo órgão ou agente tenha, porventura, causado danos a terceiros. (Hely Lopes Meireles – Direito Administrativo Brasileiro, editora Malheiros, 27.ª edição, p. 619/620)

34. Artigo 198 – (...)

§ 1º Exceção-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no artigo 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001).

35. Prevê o art. 198 do Código Tributário Nacional que o juiz poderá, excepcionalmente, e desde que ocorrente interesse da justiça, requisitar informações de caráter sigiloso junto à Administração Fazendária. (TRF-1ª Região. AG 2000.01.00.123555-8/ MG. Rel. Juíza Daniele Maranhão Costa (convocada). 7ª Turma. Decisão: 05/06/06. DJ de 21/07/06, p. 68.)

dade administrativa desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere à informação, por prática de infração administrativa.

De igual modo, conforme estabelece o parágrafo terceiro³⁶ do artigo 198 do CTN, não é vedada divulgação de informações referentes a representações fiscais para fins penais, inscrições em dívida ativa e parcelamentos.

O sigilo funcional também não proíbe a transferência e o intercâmbio de informações entre a União, Estados e Municípios, estando a prestação de assistência mútua e a troca de informações garantidas pelo artigo 199³⁷ do CTN, que prevê a necessidade de edição de Lei ou convênio³⁸ entre os órgãos.

Não obstante a previsão que autoriza a troca de informações entre as fazendas públicas, não se admite, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho³⁹ “que uma Fazenda Pública se utilize os dados levantados e a ela informados por uma outra Fazenda para fins de autuação de con-

36. § 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

37. Artigo 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

38. I - A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).II. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênio. (STJ. REsp 310210/MG. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 20/08/02. DJ de 04/11/02, p. 179.)

39. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. citada.* p. 533.

tribuintes, como se fosse uma prova emprestada. Haja vista que a informação recebida não possui valor probatório, a Fazenda, baseada em tais dados, deve proceder à fiscalização própria e instaurar o devido processo administrativo⁴⁰.

Depois de encerrado o prazo para o contribuinte adimplir o tributo devido⁴¹, incumbe à Fazenda Pública a inscrição do referido crédito em dívida ativa, conforme estabelece o artigo 201⁴² do CTN.

A inscrição do crédito em dívida ativa é um requisito da dívida tributária, na medida em que, a partir desse momento, torna-se possível promover, por meio do ajuizamento de execução fiscal⁴³, a cobrança do referido crédito tributário, nos termos da Lei n. 6.830/80.

40. Sobre a questão, transcrevemos ementa de acórdão proferido pela Ministra Eliana Calmon, da Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO - PROVA EMPRESTADA - FISCO ESTADUAL X FISCO FEDERAL (ARTS. 7º E 199 DO CTN). 1. A capacidade tributária ativa permite delegação quanto às atividades administrativas, com a troca de informações e aproveitamento de atos de fiscalização entre as entidades estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). 2. Atribuição cooperativa que só se perfaz por lei ou convênio. 3. Prova emprestada do Fisco Estadual pela Receita Federal que se mostra inservível para comprovar omissão de receita. 4. Recurso especial improvido. (RESP n. 310210 / MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma do STJ, DJ: DJ 04/11/2002)

41. Dispõe o art. 201 do Código Tributário Nacional que a dívida tributária só pode ser inscrita depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, por lei ou por decisão final proferida em processo regular. II. Verifica-se a nulidade do lançamento fiscal pela inobservância do regular procedimento administrativo tributário, que inobservou o direito à ampla defesa da embargante. (TRF-1ª Região. REO 2002.01.99.024217-1/RO. Rel.: Des. Federal Carlos Fernando Mathias. 8ª Turma. Decisão: 24/04/07. DJ de 18/05/07, p. 148.)

42. Artigo 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

43. O termo de inscrição da dívida ativa (CDA) tem função precípua de materializar a dívida ativa tributária regularmente inscrita na repartição administrativa, nos termos do art. 201 do CTN, instrumentalizando pertinente ação executória fiscal pela Fazenda Pública. (TRF-2ª Região. AC 2001.02.01.009237-7/RJ. Rel.: Des. Federal Sérgio Schweitzer. 6ª Turma. Decisão: 20/06/01. DJ de 18/02/03, p. 431.)

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ “a inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública. Disso resulta que a certidão de dívida ativa é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há a necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor”.

Registre-se, ainda, que a fluência de juros de mora não prejudica a liquidez do título inscrito em dívida ativa, conforme estabelece o parágrafo único do artigo 201 do CTN⁴⁵.

O termo de inscrição da dívida ativa, conforme previsto no artigo 202⁴⁶ do CTN, deve ser autenticado pela autoridade competente, e indicará obrigatoriamente: a) o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado, d) a data em que foi inscrita; e) sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. A certidão de inscrição da dívida ativa, além de conter

44. CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. citada*. p. 534.

45. Artigo 201 – (...)

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

46. Artigo 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

os requisitos citados nas letras “a” a “e” anteriores⁴⁷, deverá indicar o livro e a folha da inscrição.

Releva assinalar que a omissão de quaisquer desses requisitos ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, sendo certo que a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância⁴⁸, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada, nos termos do artigo 203⁴⁹ do CTN.

47. I. Conforme preconizam os arts. 202 do CTN e 2º, § 5º, da Lei 6.830/80, a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida em que contenha todas as exigências legais, inclusive a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária.

II. A finalidade desta regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias. (STJ. AGA 485548/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Decisão: 06/05/03. DJ de 19/05/03, p. 145.)

48. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. IRREGULARIDADE QUE PODE SER SANADA ATÉ A SENTENÇA. PRECLUSÃO. FUNDAMENTO NÃO INFIRMADO NO AGRAVO REGIMENTAL INTERPOSTO CONTRA A DECISÃO QUE NEGA SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

I – O agravante interpôs recurso especial contra acórdão que julga extinta a execução embasada em CDA nula. Negou-se seguimento ao recurso, porquanto a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, amparada na Lei de Execuções Fiscais, é no sentido de que a correção de eventual irregularidade do título só pode ser efetuada até a decisão de primeiro grau. No caso, todavia, a sentença já havia sido prolatada e, por isso, estava preclusa a faculdade de se postular a emenda.

II – O fundamento da preclusão não foi especificamente atacado no agravo, o que atrai a incidência da Súmula n.º 182 deste Tribunal.

III – Agravo regimental não conhecido. (AgRg no REsp 831938 / RS, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma do STJ, DJ: 24/08/06)

49. Artigo 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Essa presunção é relativa (*juris tantum*) e pode ser ilidida por prova inequívoca⁵⁰, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, conforme dispõe o artigo 204⁵¹ do CTN.

A presunção de legitimidade dos atos administrativos, conforme assevera José Eduardo de Melo⁵², “insere-a no regime jurídico do direito administrativo, mas, de nenhuma forma, pode constituir-se em presunção absoluta. Para tanto, ao sujeito passivo são concedidos todos os meios de defesa (pela via de embargos à execução⁵³), em que poderá demonstrar a ilegitimidade (parcial ou total) da cobrança tributária, mediante o oferecimento de quaisquer meios de prova (documental, testemunhal, etc.). Para tanto, tem direito a requisitar o processo administrativo correspondente à inscrição em dívida ativa bem como apresentar elementos

50. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. DESCONSTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO EXECUTADO. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA.

A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza. “A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)” (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei n. 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exequente gravame não-contemplado pela legislação de regência. Agravo regimental a que se dá provimento, para, de igual modo, dar provimento ao recurso especial. (AgRg no Ag 482046 / RS, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma do STJ, DJ: DJ 06/02/2006)

51. Artigo 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

52. MELO, José Eduardo Soares de. *Ob. Citada*. p 293

53. Nas hipóteses em que a matéria de defesa seja somente de direito prescindindo de dilação probatória o contribuinte pode manejar exceção de pré-executividade.

complementares, que pode redundar na injuridicidade dos atos administrativos concernentes ao lançamento, inscrição e créditos tributários”.

Conforme explicita o artigo 205⁵⁴ do CTN a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por meio de certidão negativa, expedida em razão de requerimento do interessado.

O CTN estabeleceu três hipóteses para a exigência de certidão negativa: a) nos casos de extinção das obrigações do falido e a concessão de recuperação judicial⁵⁵; b) para a prolação de sentença de julgamento de partilha e adjudicação⁵⁶ e c) para a participação em concorrências públicas⁵⁷.

A referida certidão negativa conterà todas as informações necessárias à identificação do contribuinte, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade, informando, ainda, o período a que se refere o pedido,

54. Artigo 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

55. Artigo. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos. (Redação dada pela Lcp n. 118, de 2005)

Artigo. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. (Incluído pela Lcp n. 118, de 2005)

56. Artigo. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

57. Artigo. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

sendo certo que a certidão deverá ser expedida após o prazo de dez dias úteis do requerimento do contribuinte.

Na hipótese de que a certidão não seja expedida no prazo de dez dias o contribuinte poderá buscar o cumprimento do referido prazo por meio da impetração de mandado de segurança, haja vista a garantia constitucional contida no artigo 5º, XXXIV, “b” da Constituição Federal.

Releva assinalar que a impetração de mandado de segurança somente se justifica na hipótese em que a Administração Tributária não expeça nenhuma resposta em face do requerimento formulado pelo contribuinte, ou seja, na situação em que a Autoridade Fazendária indeferiu o pedido de certidão.

Por seu turno, a expedição de certidão positiva pela Autoridade Fazendária no prazo de dez dias do requerimento formulado, indicando a existência de débitos exigíveis em face do contribuinte não justifica, por si, só, a impetração de mandado de segurança.

Em muitas hipóteses, muito embora o contribuinte possua débitos exigíveis, que impeçam a expedição de certidão negativa, a suspensão da exigibilidade de tais débitos nos termos do artigo 151 do CTN ou o oferecimento de penhora em execução fiscal possibilitam ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa⁵⁸, nos termos do artigo 206⁵⁹ do CTN.

58. I. Contribuinte tem direito à certidão negativa de débito (CND – art. 205 do CTN), quando em seu nome não constar nenhum débito tributário inscrito para com o Fisco e tem direito a obter a certidão positiva com efeito de negativa (art. 206 do CTN), quando, mesmo havendo o débito tributário, este estiver com a sua exigibilidade suspensa, em decorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN. (TRF-1ª Região. REO 1999.01.00.122459-2/BA. Rel.: Juíza Gilda Sigmaringa Seixas (convocada). 2ª Turma Suplementar. Decisão: 05/08/03. DJ de 04/09/03, p. 97.)

59. Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Por seu turno, em alguns casos, não obstante não existam débitos constituídos contra o contribuinte, a administração tributária se recusa a emitir a certidão negativa sob o fundamento do não cumprimento de obrigações acessórias, como DCTF, DIPJ ou GFIPs.

Da análise do texto contido no artigo 205 do CTN podemos concluir que somente os débitos efetivamente exigíveis, isto é, definitivamente constituídos contra o contribuinte podem impedir a expedição da certidão negativa, não havendo razões para que o mero inadimplemento de dever instrumental, concernente à entrega de declaração, possa impedir a expedição de certidão negativa⁶⁰.

O artigo 207⁶¹ do CTN estabelece que, independentemente de disposição legal permissiva, ante situações onde exista risco de caducidade

60. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVO LEGAL NÃO-PREQUESTIONADO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO.

DIREITO À CND. 1. Ausência de prequestionamento do art. 32, § 10, da Lei n. 8.212/91. Aplicação das Súmulas 282/STF e 211/STJ. 2. O STJ firmou a orientação no sentido de que se o lançamento se efetivar pela DCTF, GFIP ou documento equivalente constituirá diretamente o crédito tributário. Precedentes. 3. A mera alegação de descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) não legitima, por si só, a recusa do fornecimento de certidão de regularidade fiscal (Certidão Negativa de Débitos - CND), porquanto faz-se necessário verter o fato jurídico tributário em linguagem jurídica competente (vale dizer, auto de infração jurisdicizando o inadimplemento do dever instrumental, constituindo o contribuinte em mora com o Fisco) apta a produzir efeitos obstativos ao deferimento de prova de inexistência de débito tributário. 4. No caso dos autos não houve apresentação da DCTF. Caberia ao Fisco, neste caso, promover o lançamento de ofício ante a omissão do contribuinte, nos termos do art. 149, II, do CTN. Logo, não tendo sido constituído devidamente o crédito, legítimo o direito à certidão negativa de débito. 5. Recurso especial não-provido. (REsp 1074307/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma do STJ, DJ: 17/02/2009)

61. Artigo. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

de direito será dispensada a comprovação da quitação de tributos, respondendo os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, “a expressão ‘todos os participantes do ato’ deve ser entendida em termos. Nela não se incluem, por exemplo, numa venda de imóvel, os oficiais de registros públicos, nem os eventuais procuradores das partes. Todos os participantes do ato, para os fins do artigo 207 do Código, são todos os que nesse ato tenham interesse e que com sua prática tenham aumentado sua capacidade contributiva, obtenham algum acréscimo patrimonial. Ressalte-se, outrossim, que essa responsabilidade é subsidiária, supletiva da responsabilidade do contribuinte, que não desaparece⁶²”.

Por fim, o artigo 208⁶³ do CTN estabelece a perspectiva de responsabilidade do agente público nos casos em que a certidão negativa for expedida com dolo ou fraude⁶⁴, respondendo aquele pelo crédito tributário atualizado, sem prejuízo de posterior responsabilidade na esfera criminal.

62. MACHADO, Hugo de Brito. *Ob citada*. p 282.

63. Artigo 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

64. (...) Embora seja assegurado constitucionalmente o direito à obtenção de certidão junto às repartições públicas, o seu conteúdo dependerá da situação fática apresentada, pois o funcionário pode ser responsabilizado pessoalmente caso a peça com dolo ou fraude, apontando erro contra a Fazenda Pública ou até mesmo omitindo fato relevante de que tenha conhecimento, a teor do disposto no art. 208 do CTN. (TRF-3ª Região. AMS 2005.61.00.017856-0/SP. Rel.: Des. Federal Miguel Di Pierro. 6ª Turma. Decisão: 28/03/07. *DJ* de 30/07/07, p. 476.)

